NICULAE FELEAGĂ

SISTEME CONTABILE COMPARATE

Ediția a II-a

vol. III

normele contabile internaționale

EDITURA ECONOMICĂ

Niculae Feleagă

SISTEME CONTABILE COMPARATE

ediția a II-a

UJA

vol. III
Normele contabile internaționale

CUPRINS

Capitolul IX:
Datoriile 7

1. Litera şi spiritul normei IAS 37 "Provizioane, pasive eventuale şi active eventuale" (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets) 9
2. Litera şi spiritul normei IAS 10 "Eventualităţi şi evenimente ce survin după data închiderii exerciţiului" (Contingencies and Events Occuring After the Balance Sheet Date) 22
3. Litera şi spiritul normei IAS 12 "Impozitele asupra rezultatului" (Income Taxes) 29

Capitolul X:
Avantajele personalului şi regimurile de pensionare: structuri, contabilizare, evaluare, informaţii de furnizat şi rapoarte financiare 59

1. Litera şi spiritul normei IAS 19 "Avantajele personalului" (Employee Benefits) 61
2. Litera şi spiritul normei IAS 26 "Contabilitatea şi rapoartele financiare ale regimurilor de pensionare" (Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans) 99

Capitolul XI:
Grupuri de societăţi (I): Consolidarea prin integrare globală şi efectele variaţiilor cursurilor monedelor 109

1. Litera şi spiritul normei IAS 27 "Situaţiile financiare consolidate şi contabilizarea participaţiilor în filiale" (Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries) 111
2. Litera şi spiritul normei IAS 21 "Efectele variaţiilor cursurilor monedelor străine" (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates) 132

Capitolul XII:
Grupuri de societăţi (II): Asociaţi şi întreprinderi de tip "joint ventures" 151

1. Litera şi spiritul normei IAS 28 "Contabilizarea participaţiilor în întreprinderile asociate" (Accounting for Investments in Associates) 153
2. Litera şi spiritul normei IAS 31 "Informarea financiară relativă la participaţiile în întreprinderile de tip "joint ventures""(Financial Reporting of Interests in Joint Ventures) 165

Capitolul XIII:
Flux şi reflux în viaţa societăţilor comerciale: grupări de întreprinderi şi abandonuri de activităţi 183
1. Litera şi spiritul normei IAS 22 "Grupările de întreprinderi" (revizuită în 1998) ("Business Combinations", revised 1998) 185
2. Litera şi spiritul normei IAS 35 "Abandonul de activităţi" (Discontinuing Operations) 213

Capitolul XIV:
Două sensuri de evoluţie a referenţialului contabil internaţional: o normă care se "dezintegrează", o alta care s-a născut şi se dezvoltă pe măsura complexificării economiilor financiarizate 229
1. Litera şi spiritul normei IAS 4 "Contabilizarea amortizărilor" (Depreciation Accounting) 231
2. Litera şi spiritul normei IAS 39 "Instrumentele financiare: contabilizare (constatare) şi evaluare" (Financial Instruments: Recognition and Measurement) (Rezumat) 234

O privire spre viitor: noua strategie a organismului internaţional de normalizare 247

În loc de încheiere: zece teze referitoare la compatibilităţile şi incompatibilităţile contabilităţii româneşti cu normele contabile internaţionale 249

Bibliografia volumelor II şi III 255

Capitolul IX:

DATORIILE

1. Litera şi spiritul normei IAS 37 "Provizioane, pasive eventuale şi active eventuale" (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets)
2. Litera şi spiritul normei IAS 10 "Eventualităţi şi evenimente ce survin după data închiderii exerciţiului" (Contingencies and Events Occurring After the Balance Sheet Date)
3. Litera şi spiritul normei IAS 12 "Impozitele asupra rezultatului" (Income Taxes)

1. LITERA ŞI SPIRITUL NORMEI IAS 37 "PROVIZIOANE, PASIVE EVENTUALE ŞI ACTIVE EVENTUALE" (PROVISIONS, CONTINGENT LIABILITIES AND CONTINGENT ASSETS)

1.1. Elemente introductive

- **Consideraţii cu caracter general**

Consecinţă a unui document de lucru privind provizioanele şi eventualităţile publicate în noiembrie 1996 şi a reacţiilor la acest document, IASC a aprobat în iulie 1997 un proiect de normă referitor la cele două aspecte. În urma procesului iterativ de perfecţionare, proiectul a generat norma IAS 37, aprobată de "the IASC Board" în iulie 1998.

După cum se ştie, norma IAS 10 existentă la data proiectului se referea la cele două teme şi trata, de asemenea, evenimentele survenite după data de închidere a exerciţiului. Având în vedere conţinutul recentei norme (IAS 37), norma IAS 10 se ocupă numai cu evenimentele ce au loc după închiderea exerciţiului.

Norma IAS 37 se situează în câmpul de reflecţii şi de practici privind restrângerea posibilităţilor de provizionare oferite întreprinderilor. O amorsare a tendinţei de proliferare a provizioanelor pentru riscuri a avut loc, mai întâi, în Statele Unite.

Norma IAS 37 conţine dezvoltări specifice privind provizioanele pentru restructurări, care vizează evitarea constituirii de provizioane excesive, mai ales cu ocazia achiziţionărilor de întreprinderi sau schimbărilor de conducere. Pe planul evaluării provizioanelor, textul adoptă reguli mai precise decât cele conţinute în fosta imagine a normei IAS 10.

Tendinţele manifestate prin texte, încă din faza de proiect, au avut deja repercusiuni în Marea Britanie şi Franţa.

Data efectivă (Effective date)

Normai IAS 37 a devenit operaţională pentru situaţiile financiare ce se referă la perioadele începând cu sau după 1 iulie 1999.

Norma IAS 37 prescrie contabilizarea şi informaţiile de furnizat pentru toate provizioanele, datoriile eventuale şi activele eventuale, exceptând:

(a) cele ce rezultă din instrumente financiare care sunt contabilizate la valoarea lor justă;
(b) cele ce rezultă din "contracte neexecutate (integral)", exceptând cazul în care este vorba de un contract în pierdere; "contractele neexecutate (integral)" sunt contracte în care nici una dintre părţi n-a executat una (oricare) dintre obligaţiile sale sau cele două părţi au executat parţial obligaţiile lor şi în aceeaşi proporţie;
(c) cele ce rezultă din contracte cu persoanele asigurate în întreprinderile de asigurări; sau
(d) cele tratate de o altă normă contabilă internaţională.

Provizioanele

Prezenta normă defineşte provizioanele ca fiind datorii a căror scadenţă sau mărime este nesigură. Un provizion trebuie să fie contabilizat dacă, şi numai dacă:

(a) o întreprindere are o obligaţie actuală (juridică sau implicită) ce rezultă dintr-un eveniment trecut;
(b) este probabil (mai mult probabil decât improbabil) să fie necesară o ieşire de resurse generatoare de avantaje economice pentru a stinge obligaţia; şi

(c) mărimea obligației poate să fie estimată în mod fiabil; norma precizează că este extrem de rar să nu se poată efectua o estimare fiabilă.

Norma IAS 37 definește o obligație implicită ca fiind o obligație ce decurge din acțiuni ale întreprinderii atunci când:

(a) aceasta a indicat terților, prin practicile ei anterioare, prin politica sa publicată sau printr-o declarație recentă suficient de explicită, că își va asuma anumite responsabilități; și când,

(b) ca atare, a creat acestor terți sentimentul că își va asuma aceste responsabilități.

În cazuri rare (de exemplu, o acțiune în justiție), există situația în care să nu se poată stabili cu claritate dacă o întreprindere are o obligație actuală. În aceste cazuri, un eveniment trecut este considerat că generează o obligație actuală dacă, ținând cont de toate indicațiile disponibile, este mai probabil decât improbabil ca o obligație actuală să existe la data închiderii exercițiului. O întreprindere contabilizează un provizion în numele acestei obligații actuale, dacă sunt îndeplinite celelalte criterii de contabilizare descrise anterior. Dacă inexistența unei astfel de obligații este mai probabilă decât improbabilă, întreprinderea trebuie să indice o datorie eventuală, exceptând situația în care probabilitatea unei ieșiri de resurse generatoare de avantaje economice este mică.

Mărimea contabilizată la provizioane trebuie să fie cea mai bună estimare a plății necesare stingerii obligației actuale, la data închiderii (altfel spus, suma pe care o întreprindere ar trebui să o plătească în mod rațional pentru a stinge obligația la data închiderii sau pentru a o transfera la un terț, la aceeași dată).

Cu ocazia evaluării unui provizion, norma IAS 37 impune întreprinderii:

(a) să țină cont de riscuri și de incertitudini; totuși, o incertitudine nu justifică constituirea de provizioane excesive și nici supraevaluarea deliberată a datoriilor;

(b) să actualizeze provizioanele, atunci când efectul valorii timp a banilor este semnificativ, aplicându-le o rată (sau mai multe) de actualizare înaintea impozitării, rată/e care reflectă aprecierile actuale ale pieței valorii timp a banilor și riscurilor specifice datoriei ce nu au fost reflectate prin cea mai bună estimare a cheltuielii; în caz de actualizare, creșterea provizionului, datorată scurgerii timpului, este contabilizată la cheltuieli financiare;

(c) să țină cont de evenimente viitoare, ca de exemplu modificări în lege și schimbări tehnologice, atunci când există suficiente indicații obiective că se produc astfel de evenimente; și

(d) să nu țină cont de profiturile ce rezultă din ieșirea așteptată de active, chiar dacă această ieșire este strâns legată de evenimentul ce stă la originea provizionului.

O întreprindere poate să aștepte rambursarea totală sau parțială a plății necesare stingerii unui provizion (de exemplu, ca urmare a contractelor de asigurare, a clauzelor de indemnizații sau a unei garanții furnizori). În acest caz, întreprinderea trebuie:

(a) să contabilizeze o rambursare dacă, și numai dacă, ea are cvasicertitudinea de a o primi dacă își achită (stinge) obligația; mărimea contabilizată în numele rambursării nu trebuie să fie mai mare decât mărimea provizionului; și

(b) să contabilizeze rambursarea ca un activ distinct; în contul de profit și pierdere, cheltuiala corespondentă unui provizion poate să fie prezentată la nivelul sumei sale diminuate cu mărimea contabilizată în numele unei rambursări.

Provizioanele trebuie să fie revizuite la fiecare dată de închidere şi să fie ajustate pentru a reflecta cea mai bună estimare la această dată. Dacă o ieşire de resurse generatoare de avantaje economice necesare stingerii unei obligaţii nu mai este probabilă, provizionul trebuie să fie reluat (anulat sau diminuat).

Un provizion nu trebuie să fie utilizat decât pentru plăţile pentru care el a fost contabilizat iniţial.

Provizioane – Aplicaţii specifice

Norma IAS 37 explică modul în care se aplică dispoziţiile generale de contabilizare (de constatare) şi de evaluare a provizioanelor în trei cazuri specifice: pierderi din exploatare viitoare, contractele ce generează pierderi şi restructurările.

Unele provizioane nu trebuie să fie contabilizate în numele pierderilor din exploatare viitoare. Anticiparea pierderilor din exploatarea viitoare este un indiciu că unele active ale activităţii au putut să piardă din valoarea lor. În acest caz, întreprinderea supune aceste active la testele de depreciere, conform normei IAS 36 "Deprecierea activelor".

Dacă o întreprindere are un contract ce generează pierderi, obligaţia actuală ce rezultă din acest contract trebuie să fie contabilizată (constatată) şi evaluată ca un provizion. Un contract ce generează pierderi este un contract pentru care costurile inevitabile pentru a satisface obligaţiile contractuale sunt mai mari decât avantajele economice aşteptate să fie primite în urma contractului.

Norma IAS 37 defineşte o restructurare ca fiind un program planificat şi controlat de către conducere, care modifică în mod semnificativ:

(a) fie câmpul de activitate al unei întreprinderi;
(b) fie maniera în care această activitate este administrată.

Un provizion pentru restructurare nu este contabilizat decât atunci când criteriile generale de contabilizare a provizioanelor sunt îndeplinite. În acest context, o obligaţie de restructurare există numai dacă o întreprindere:

(a) are un plan formalizat şi detaliat de restructurare ce precizează cel puţin:
    (i) activitatea sau partea de activitate vizată;
    (ii) principalele zone afectate;
    (iii) localizarea, funcţia şi numărul aproximativ al membrilor personalului care vor fi indemnizaţi, în contextul terminării contractului lor de muncă;
    (iv) cheltuielile/plăţile care vor fi angajate;
    (v) data la care planul va fi pus în operă; şi
(b) a creat persoanelor vizate o speranţă fundamentată conform căreia ea va derula restructurarea, fie începând să execute planul, fie anunţându-le principalele sale caracteristici.

O decizie de restructurare luată de conducere sau de consiliul de administraţie nu generează o obligaţie implicită la data închiderii, exceptând situaţia în care înainte de această dată întreprinderea:

(a) a început aplicarea planului de restructurare; sau
(b) a informat persoanele vizate asupra acestui plan în mod suficient de explicit pentru a crea acestora o speranţă fundamentată conform căreia întreprinderea va pune în operă restructurarea.

Atunci când o restructurare implică vânzarea unei activităţi, nu apare nici o obligaţie pentru vânzarea acesteia atâta timp cât întreprinderea nu s-a angajat să vândă, de exemplu printr-un acord irevocabil de vânzare.

Un provizion pentru restructurare nu trebuie să includă decât cheltuielile direct legate de restructurare, adică acele cheltuieli care sunt în acelaşi timp:

- în mod obligatoriu antrenate de restructurare; şi
- nelegate de activităţile ce continuă să se realizeze de către întreprindere; astfel, un provizion pentru restructurare nu include costuri precum reconversiunea sau relocalizarea personalului menţinut, comercializarea, investiţiile în noile sisteme şi reţele de distribuţie.

Datoriile eventuale

Norma IAS 37 înlocuieşte părţile normei IAS 10 "Eventualităţi şi evenimente ce survin după data închiderii exerciţiului" ce tratează problema eventualităţilor. Ea defineşte o datorie eventuală ca fiind:

(a) o obligaţie potenţială ce rezultă din evenimente trecute şi a căror existenţă nu va fi confirmată decât prin manifestarea (sau nu) a unui eveniment (sau a mai multor evenimente) viitor nesigur, care nu este integral sub controlul întreprinderii; sau

(b) o obligaţie actuală ce rezultă din evenimente trecute, dar care nu este contabilizată deoarece:

(i) nu este probabil ca o ieşire de resurse generatoare de avantaje economice să fie necesară pentru a stinge obligaţia; sau pentru că

(ii) mărimea obligaţiei nu poate să fie evaluată cu o fiabilitate suficientă.

O întreprindere nu trebuie să contabilizeze o datorie eventuală. Ea trebuie să indice o datorie eventuală, exceptând situaţia în care probabilitatea unei ieşiri de resurse generatoare de avantaje economice este mică.

Activele eventuale

Norma IAS 37 defineşte un activ eventual ca fiind un activ potenţial ce rezultă din evenimente trecute şi a cărui existenţă nu va fi confirmată decât prin manifestarea (sau nu) a unui eveniment (sau a mai multor evenimente) viitor nesigur care nu este integral sub controlul întreprinderii (de exemplu, o acţiune în justiţie intentată de către întreprindere şi a cărei rezolvare este nesigură).

O întreprindere nu trebuie să contabilizeze un activ eventual. Atunci când intrarea de avantaje economice este probabilă, trebuie să fie furnizată o informare privind un activ eventual.

Atunci când realizarea unui venit este aproape sigură, activul corespondent nu este un activ eventual şi, ca atare, se convine să fie contabilizat.

1.2. Prezentarea generală a normei

- **Obiectivul** (objective)

Obiectivul normei IAS 37 este de a se asigura că pentru provizioanele pentru riscuri şi eventualităţi sunt asigurate criterii de recunoaştere şi baze de măsurare adecvate. Totodată, aplicarea normei permite să se comunice o informare suficientă prin anexa la situaţiile financiare, astfel încât utilizatorii să înţeleagă natura, scadenţele şi valorile acestor elemente.

- **Câmpul de aplicare** (scope)

Norma IAS 37 conține regulile contabile relative la provizioane și la eventualități și se aplică tuturor întreprinderilor. Ea nu vizează elemente ale pasivului ce fac deja obiectul altor norme precum contractele de construcții, provizioanele privind pensiile și elemente asimilate, pasivele reprezentând impozite amânate și datoriile implicate de contractele de locație finanțare.

Provizioanele reglementate prin norma IAS 37 se referă numai la provizioanele ce figurează în pasiv. După cum am putut constata, provizioanele pentru depreciere fac obiectul normei IAS 36.

Regulile relative la evaluarea provizioanelor incluse în norma IAS 37 nu vizează provizioanele constatate de către companiile de asigurări, în contextul contractelor de asigurare.

- **Definirea termenilor utilizați**

Un provizion (a provision) este o datorie a cărei mărime și a cărei scadență sunt nesigure (uncertain).

O datorie (a liability) este un angajament (obligation) ce rezultă din evenimente trecute a cărui decontare (stingere) presupune un transfer de resurse la creditor.

O restructurare (a restructuring) este un program elaborat și controlat de conducerea întreprinderii, program ce vizează modificarea substanțială fie a câmpului activităților unității, fie a modalităților sale de exploatare.

O restructurare poate să corespundă:

- vânzării sau lichidării unei activități;
- închiderii de zone și relocalizării activităților;
- unei schimbări a structurilor de conducere, de exemplu suprimarea unui nivel al conducerii;
- unei reorganizări profunde ce are o influență majoră asupra naturii exploatării.

O eventualitate (a contingency) este o situație ce rezultă dintr-un eveniment survenit înainte de data închiderii, generat de un activ sau de un pasiv potențial, a căror confirmare va depinde de un alt eveniment, întreprinderea neavând controlul asupra acestui eveniment.

Norma IAS 37 înlocuiește termenul de "eventualitate" prin termenii de "**datorie eventuală**" (contingent liability) și "**activ eventual**" (contingent asset), definiți anterior.

Un fapt generator de obligație (an obligating event) este un eveniment care creează o obligație juridică sau implicită ce nu lasă întreprinderii altă soluție realistă decât stingerea acestei obligații.

O obligație juridică (a legal obligation) este o obligație care decurge:

(a) dintr-un contract (pe baza clauzelor sale explicite sau implicite);
(b) din dispoziții legale sau reglementare; sau
(c) din orice alt element de jurisprudență.

O obligație implicită (a constructive obligation) este o obligație ce decurge din acțiunile unei întreprinderi atunci când:

(a) ea a indicat terților, prin practicile anterioare, politica sa făcută publică sau printr-o declarație recentă suficient de explicită, că ea își va asuma anumite responsabilități; și atunci când,

(b) ca atare, ea a creat terților o speranță fundamentată că își va asuma aceste responsabilități.

Provizioanele și alte datorii (provisions and other liabilities)

Provizioanele pot să fie distinse de celelalte datorii, ca de exemplu datoriile față de furnizori și cheltuielile de plătit, prin faptul că scadența sau mărimea plăților viitoare care vor fi implicate de decontarea lor este nesigură. Dimpotrivă:

(a) furnizorii sunt datorii de plătit în numele bunurilor sau serviciilor care au fost primite sau furnizate și care au fost facturate sau care au făcut obiectul unui acord formalizat cu furnizorul; și

(b) cheltuielile de plătit sunt datorii de plătit în numele bunurilor sau serviciilor care au fost primite sau furnizate (dar care nu au fost plătite), facturate sau care nu au făcut obiectul unui acord formalizat cu furnizorul; este cazul, în special, al sumelor datorate în numele concediilor (de exemplu, sumele datorate în numele concediilor de plătit). Chiar dacă este necesar uneori să se estimeze mărimea sau scadențarul cheltuielilor de plătit, incertitudinea este în general mult mai mică decât în cazul provizioanelor.

Cheltuielile de plătit sunt contabilizate adesea la furnizori și alți creditori, în timp ce provizioanele sunt prezentate separat.

Legătura între provizioane și datorii eventuale (relationship between provisions and contingent liabilities)

Ca regulă generală, toate provizioanele au un caracter eventual, deoarece scadența lor sau mărimea lor este nesigură. Dar, în cadrul normei IAS 37, termenul "eventual" este utilizat pentru active și datorii care nu sunt contabilizate (constatate) deoarece existența lor nu va fi confirmată decât prin manifestarea (sau nu) a unui eveniment (sau a mai multor evenimente) viitor nesigur care nu este integral sub controlul întreprinderii. În plus, termenul de "datorie eventuală" este utilizat pentru datorii care nu îndeplinesc criteriile de contabilizare.

Norma IAS 37 distinge:

(a) provizioanele, care sunt contabilizate în calitatea lor de datorii (presupunând că putem să le estimăm în mod fiabil), deoarece sunt obligații actuale și pentru că este probabil ca o ieșire de resurse generatoare de avantaje economice va fi necesară pentru a stinge obligațiile; și

(b) datoriile eventuale, care nu sunt contabilizate în calitate de datorii, deoarece ele sunt:

  (i) fie obligații potențiale, deoarece existența pentru întreprindere a unei obligații actuale care ar putea să conducă la o ieșire de resurse generatoare de avantaje economice rămâne să fie confirmată; sau

  (ii) fie obligații prezente ce nu îndeplinesc criteriile de contabilizare (constatare) ale normei IAS 37 (fie pentru că nu este probabil ca o ieșire de resurse generatoare de avantaje economice să fie necesară pentru a stinge obligația, fie pentru că mărimea obligației nu poate să fie estimată în mod suficient de fiabil).

1.3. Provizioanele (provisions)

1.3.1. Contabilizarea unui provizion

- **Contabilizarea unui angajament**

Un provizion trebuie să fie înregistrat numai atunci când întreprinderea trebuie să facă față unui angajament, de origine juridică sau existând de fapt, de a transfera avantaje economice, ca o consecință a unor evenimente trecute, și când provizionul poate să fie estimat. Angajamentul este real de fiecare dată când întreprinderea nu are alte posibilități decât să transfere avantaje.

Existența unui angajament presupune că un terț va beneficia de avantajele pe care întreprinderea i le va transfera. Pentru ca obligația să existe, nu este necesar totdeauna să se cunoască numele terțului.

Un angajament rezultă cel mai adesea din dispoziții juridice. Dar el poate să existe chiar și în absența restricțiilor juridice, atunci când întreprinderea este într-un context de ordin comercial sau de altă natură, care creează de fapt acest angajament. Norma ne face să înțelegem această caracteristică din exemple:

- o întreprindere rambursează clienții săi nesatisfăcuți, fără să existe o obligație juridică în acest sens, pentru a evita o alterare a imaginii sale;
- o întreprindere constată că terenurile ce înconjoară una din zonele sale de producție este poluat; deși întreprinderea nu are nici o obligație, ea decide să restaureze aceste terenuri, ținând cont de relațiile sale cu autoritățile locale, de declarațiile sale și de acțiunile sale pe linie ecologică, pentru a-și menține imaginea pe termen lung.

A aprecia că există un angajament "de fapt" este o operă uneori dificilă. Angajamentul de fapt va exista de fiecare dată când întreprinderea este într-un proces care nu-i permite să se sustragă de la angajamentul său. O simplă decizie a consiliului de administrație nu este suficientă, deoarece consiliul poate oricând să revină asupra deciziei sale. În schimb, dacă întreprinderea anunță în mod public decizia sa sau se angajează din propria inițiativă, vizavi de un terț, angajamentul va fi creat **de fapt**.

Angajamentul trebuie să rezulte din evenimente trecute. Intenția sau necesitatea de a angaja cheltuieli într-un viitor mai mult sau mai puțin apropiat nu este suficientă pentru a caracteriza angajamentul. De exemplu, decizia de a utiliza resurse pentru ameliorarea productivității întreprinderii nu creează, prin ea însăși, un angajament.

Un alt caz este cel al cheltuielilor pentru reparații de volum mare, angajabile la intervale de mai mulți ani, pentru echipamente (de exemplu, pentru nave). Angajamentul nu se concretizează decât atunci când lucrările au fost încheiate și când întreprinderea va trebui să-și plătească furnizorul. În loc să se constate un provizion pentru reparații de volum mare, se convine să se amortizeze activul, astfel încât să se reflecte corect utilizarea avantajelor economice pe care le procură.

Această abordare conduce la constatarea unei cheltuieli în contul de profit și pierdere, echivalentă cu cea care ar rezulta din înregistrarea unui provizion pentru reparații de volum mare. Atunci când se constată o cheltuială cu reparații de volum mare, aceasta este înscrisă în activ, deoarece ea trebuie să procure avantaje economice viitoare, dincolo de exercițiul în cauză. Prelucrarea preconizată se efectuează chiar și atunci când întreprinderea este supusă

unei reglementări sau unei obligații **de fapt**, subordonând exploatarea echipamentului respectării normelor tehnice.

- **Fiabilitatea evaluării**

Provizionul trebuie să fie contabilizat atunci când acesta poate să fie evaluat în mod rațional.

O evaluare rațională poate să fie obținută atunci când întreprinderea este în măsură să determine un interval de estimare (un maxim şi un minim). Cazurile în care nici o evaluare nu poate să fie efectuată sunt foarte rare. În această ipoteză, imposibilitatea evaluării trebuie să fie menționată în situațiile financiare.

1.3.2. Evaluarea provizionului (measurement of the provision)

- **Principiul evaluării la cea mai bună evaluare posibilă** (best estimate)

Valoarea provizionată trebuie să corespundă celei mai bune dintre evaluările posibile, la închiderea exercițiului. Această mărime corespunde la ceea ce întreprinderea ar trebui să plătească, în mod normal, pentru a se achita de angajamentul său, la data închiderii, exercițiului, sau la ceea ce ea ar trebui să plătească unui terț, pentru ca aceasta să i se substituie.

În practică, valoarea vizată în alineatul precedent este adesea imposibil de determinat, deoarece întreprinderea nu are facultatea de a se achita imediat de angajamentul său.

Atunci când provizionul de evaluat vizează un caz realizabil de multe ori, ca de exemplu produsele vândute de o întreprindere, ce fac obiectul unei garanții, acesta reprezintă media riscurilor posibile, ponderate cu probabilitatea lor de manifestare. Această metodă este denumită "**valoarea aşteptată**" (the expected value).

Exemplu[1]**:**

Experiența unei întreprinderi arată că:

(i) 75% dintre produsele vândute sunt fără defect;

(ii) 20% dintre produse au defecte minore;

(iii) 5% dintre produse au defecte majore.

Întreprinderea estimează că dacă toate produsele vândute ar avea defecte minore, cheltuielile de angajat ar fi de 1.000.000 (u.m.), iar dacă toate produsele vândute ar avea defecte majore, cheltuielile cu reparațiile ar fi de 4.000.000 (u.m.). **Valoarea aşteptată** se determină prin ponderea acestor cheltuieli cu probabilitatea realizării lor, adică:

75% x 0 + 20% x 1.000.000 + 5% x 4.000.000 = 400.000

Atunci când evaluarea unui provizion se situează în contextul unei operații izolate, provizionul este estimat ținând cont de realizarea cea mai probabilă. Totuşi, atunci când realizarea cea mai probabilă se situează într-un câmp de posibilități, astfel încât realizarea finală riscă să fie foarte diferită de realizarea cea mai probabilă, această din urmă realizare (cea mai probabilă) nu poate să servească drept bază în evaluarea provizionului.

[1] Exemplul se regăseşte în lucrarea *International Accounting Standards 1999*, citată anterior, pagina 943.

Norma IAS 37 oferă exemplul (paragraful 40) unei întreprinderi care trebuie să repare defectele constatate la o uzină pe care ea a construit-o pentru un terț. Ea estimează că, în acest caz, costul modificărilor ar trebui să reprezinte 1.000 (u.m.), la terminarea primei încercări. Dar, dacă există un risc mare ca această primă tentativă să nu fie suficientă, trebuie să fie înregistrat un provizion complementar (a provision for a larger amount).

Provizionul este evaluat înaintea impozitării (a se vedea şi spiritul normei IAS 12).

Atunci când în evaluarea unui provizion se demonstrează că nici o valoare, în interiorul unui interval, nu are şanse de realizare mai mari decât o altă valoare, de a reprezenta imaginea (realizarea) finală a angajamentului, este reţinută ca valoare a provizionului media valorilor din intervalul respectiv.

De asemenea, evaluarea unui provizion poate să fie efectuată prin expertize sau ca urmare a experienţei căpătate cu ocazia estimării unor riscuri similare.

Norma IAS 37 menţionează că aplicarea principiului prudenţei nu trebuie să genereze constituirea unor provizioane excesive sau a unor rezerve oculte. De exemplu, aplicarea eronată ar fi dată de o atitudine pesimistă, atât în estimarea mărimii provizionului, cât şi în aprecierea riscului ca o atare realizare nefavorabilă să survină.

- **Actualizarea**

Atunci când realizarea unei obligaţii provizionate trebuie să intervină în viitorul îndepărtat, provizionul corespunde valorii actualizate a cheltuielilor de efectuat.

Actualizarea nu este cerută decât dacă efectul său asupra provizionului este semnificativă. Ea trebuie să fie efectuată prin utilizarea fluxurilor viitoare de trezorerie şi unei rate de actualizare coerente din punct de vedere al incertitudinilor şi al inflaţiei (present value).

- **Estimarea evenimentelor viitoare** (future events)

Evaluarea provizionului trebuie să fie efectuată ţinând cont de evenimentele viitoare, susceptibile să influenţeze mărimea lui.

Norma evocă printre aceste evenimente evoluţia tehnologiei (future changes in technology), evoluţie care poate să conducă la reducerea costurilor viitoare ce fac obiectul provizionului, sau o schimbare de reglementare (the effect of possible new legislation) care, dimpotrivă, poate să conducă la o creştere a acestor costuri.

- **Aplicarea principiului necompensării în cazul provizioanelor**

Principiul necompensării se aplică după cum urmează:

- atunci când o parte a provizionului cade direct în sarcina unui terţ, provizionul de constatat este limitat la mărimea lui netă (partea care cade în sarcina întreprinderii);
- atunci când o parte a provizionului va putea fi transferată (repercutată asupra) unui terţ, cu ocazia realizării sale[2], întreprinderea constată provizionul, în mod integral, în pasivul său, şi înregistrează un venit de primit, în activ; evaluarea acestuia din urmă este efectuată prin luarea în considerare a aceloraşi ipoteze ca şi în cazul evaluării provizionului; în contul de profit şi pierdere, norma autorizează o prezentare compensată a cheltuielii privind provizionul cu venitul constatat.

[2] Ca de exemplu, unei companii de asigurare.

- **Utilizarea provizioanelor**

Provizioanele şi evaluarea lor sunt reexaminate, în mod regulat. Atunci când cheltuiala efectiv suportată este mai mică decât cea care a fost provizionată, este constatată **o reluare** a provizionului. De asemenea, dacă o nouă estimare conduce la reducerea valorii iniţial provizionate, este necesară o reluare a provizionului.

Un provizion nu poate să fie **utilizat** pentru a face faţă unei cheltuieli fără ca acesta să aibă legătură cu riscul iniţial provizionat.

- **Provizioanele pentru pierderi viitoare**

Pierderile viitoare din exploatare nu pot să fie provizionate, deoarece pierderile viitoare din exploatare vor rezulta din evenimente care nu au intervenit încă.

Trebuie să fie provizionate numai pierderile viitoare implicate de contractele existente generatoare de pierderi. Este vorba despre contracte ce presupun costuri mai mari decât veniturile pe care le procură. Rezilierea lor ar conduce la plata de indemnităţi disuasive.

- **Informaţiile de furnizat în situaţiile financiare, în legătură cu provizioanele**

Pentru fiecare categorie de provizioane, se convine să se indice:

- descrierea naturii angajamentului şi incertitudinilor ce afectează realizarea sa (mărimea şi data), cât şi a elementelor relevante ce trebuie să fie luate în consideraţie;
- valoarea contabilizată;
- punerea sau nu în operă a actualizării;
- valoarea recuperabilă de la un terţ, precizându-se totodată dacă această mărime a condus la constatarea unui activ.

Tabloul variaţiei provizioanelor (componentă a anexei) trebuie să indice, pentru fiecare categorie de provizioane:

- provizioanele noi constatate şi ajustările efectuate provizioanelor existente;
- provizioanele utilizate în cursul unui exerciţiu, pentru a face faţă costurilor angajate;
- reluarea provizioanelor, ca o consecinţă a inutilităţii lor;
- atunci când provizionul a fost actualizat, ajustarea legată de trecerea timpului şi rubrica din contul de profit şi pierdere în care figurează această cheltuială.

În cazurile extrem de rare în care menţionarea informaţiilor relevate în cele de mai sus ar fi susceptibilă să aducă prejudicii întreprinderii, ea putând să fie în negocieri cu terţii, vizaţi de provizionul în cauză, acesta trebuie să fie contabilizat totuşi, dar informaţiile precizate anterior nu se impun a fi indicate; întreprinderea trebuie să furnizeze o indicaţie generală privind natura provizionului şi să se precizeze de ce ea nu oferă o informare mai bogată.

În cazurile extrem de rare în care provizionul nu a putut să fie înregistrat, ca urmare a imposibilităţii de a-l evalua, conturile trebuie să furnizeze informaţii relative la descrierea naturii riscului şi la elementele determinate referitoare la mărimea şi data de realizare a riscului.

- **Provizioanele pentru restructurare** (restructuring provisions)

Un provizion pentru restructurare nu este constatat decât atunci când întreprinderea este angajată, în mod irevocabil, în această restructurare. Acest fapt se întâmplă în următoarele circumstanţe:

- întreprinderea a încheiat un protocol de vânzare, dar acesta este restrictiv pentru ea;
- pentru alte forme de restructurare, întreprinderea dispune de un plan detaliat de restructurare, de la care ea nu poate să se sustragă.

Planul de restructurare trebuie să descrie cel puțin:

- activitățile vizate;
- zonele vizate;
- locul de activitate, funcțiile şi numărul aproximativ al salariaților care vor fi concediați sau ale căror funcții vor fi modificate;
- costurile presupuse de acest plan;
- calendarul derulării planului.

Începutul derulării planului trebuie să se situeze într-un viitor apropiat, iar planul trebuie să fie încheiat destul de repede, pentru ca modificarea sa să fie puțin probabilă. Dacă planul de restructurare a făcut obiectul numai unei simple aprobări din partea consiliului de administrație, condiția relativă la caracterul său irevocabil nu este îndeplinită. În plus, se convine ca derularea planului să fi început deja şi ca persoanele vizate să fi fost informate.

În constituirea provizionului trebuie să se țină cont de profiturile ce vor putea să fie realizate, cu ocazia vânzării activelor vizate prin restructurare.

Provizionul nu poate să fie estimat decât pe baza costurilor direct legate de restructurare. În schimb, el nu poate să vizeze costurile relative la activitățile care continuă să se realizeze.

Norma IAS 37 furnizează următoarele exemple de cheltuieli ce nu pot să fie înglobate în provizionul pentru restructurare (paragraful 81):

- costurile de formare şi de relocalizare a personalului menținut în întreprindere şi căruia i s-a schimbat locul de muncă (retraining or relocating continuing staff costs);
- costurile comerciale (marketing costs);
- investițiile în noile sisteme şi rețele de distribuție (investment in new systems and distribution networks).

1.4. Datorii eventuale şi active eventuale (Contingent liabilities and contingent assets)

- **Contabilizarea datoriilor eventuale**

O întreprindere nu trebuie să contabilizeze o datorie eventuală.

O datorie eventuală impune o informare în anexă, cu condiția ca probabilitatea unei ieşiri de resurse generatoare de avantaje economice să fie mică.

Atunci când o întreprindere este conjunctiv şi solidar responsabilă privind o obligație, partea din obligație ce trebuie să fie executată de celelalte părți (persoane responsabile) este considerată şi tratată ca o datorie eventuală. Întreprinderea contabilizează un provizion pentru partea din obligație pentru care este probabilă o ieşire de resurse generatoare de avantaje economice, exceptând cazurile extrem de rare în care nu poate să fie făcută nici o estimare fiabilă.

Datoriile eventuale pot să cunoască o evoluție care nu era prevăzută inițial. Ca atare, ele sunt evaluate în mod continuu pentru a determina dacă o ieşire de avantaje economice a devenit probabilă. Dacă devine probabil ca o ieşire de resurse generatoare de avantaje economice să fie necesară pentru un element care anterior fusese tratat ca o datorie eventuală, în situațiile financiare ale exercițiului în cursul căruia intervine schimbarea de probabilitate este contabilizat un provizion (exceptând cazurile extrem de rare în care nu poate să fie făcută nici o estimare fiabilă).

Exceptând situația în care probabilitatea unei ieşiri de resurse pentru decontare este mică, întreprinderea trebuie să furnizeze, pentru fiecare categorie de datorii eventuale la data închiderii, o descriere scurtă a naturii acestor datorii şi în măsura în care este posibil:

(a) o estimare a efectului său financiar;
(b) o indicare a incertitudinilor relative la mărimea sau la scadența oricărei ieşiri; şi
(c) posibilitatea oricărei rambursări.

- **Contabilizarea activelor eventuale**

O întreprindere nu trebuie să contabilizeze un activ eventual.

Activele eventuale rezultă, de obicei, din evenimente neplanificate sau neprevăzute care creează posibilitatea unei intrări de avantaje economice pentru întreprindere. Poate fi dată ca exemplu o acțiune în justiție intentată de întreprindere, al cărei rezultat este nesigur.

Activele eventuale nu sunt contabilizate în situațiile financiare deoarece aceasta ar putea să conducă la înregistrarea de venituri care să nu fie niciodată realizate. Totuşi, atunci când realizarea veniturilor este aproape sigură, activul corespunzător nu este un activ eventual, caz în care este adecvat ca el să fie contabilizat.

Se impune furnizarea unei informații privind un activ eventual atunci când o intrare de avantaje economice este probabilă.

Activele eventuale sunt evaluate în mod continuu pentru ca situațiile financiare să reflecte evoluția lor în mod adecvat. Dacă a devenit aproape sigur că va avea loc o intrare de avantaje economice, activul şi venitul corespondent sunt contabilizate în situațiile financiare ale exercițiului în cursul căruia se produce schimbarea. Dacă intrarea de avantaje economice a devenit probabilă, întreprinderea furnizează o informare privind activul eventual.

1.5. Anexă privind exemple referitoare la cazurile de provizioane

În cele ce urmează ne vom rezuma la inventarierea câtorva exemple extrase din norma IAS 37[3] şi proiectul de normă aferent.

(i) **Garanția consimțită de producător pentru articolele fabricate**

În virtutea angajamentului pe care l-a luat vizavi de clienții săi, producătorul trebuie să suporte costurile care rezultă din existența garanției consimțite pentru produsele fabricate şi vândute. Provizionul de constatat în bilanț este evaluat prin referință la:

- notificările adresate de clienți la data bilanțului;
- notificările probabile de primit, în numele vânzărilor exercițiului recent încheiat.

(ii) **Reparațiile de volum mare**

Conform normei, reparațiile de volum mare nu pot să dea naştere la provizion, atâta timp cât ele nu reprezintă datorii reale. În schimb, întreprinderea trebuie să constate la cheltuieli amortizările implicate de uzura echipamentului. Costurile implicate de reparații, angajate ulterior, vor fi înscrise (şi adăugate) în/la costul echipamentelor, în vederea amortizării.

(iii) **Costurile de amenajare a unei zone miniere**

Obligația de amenajare cuprinde două componente:

- obligația de a înlocui solul aflat deasupra minei, acesta fiind deplasat pentru a permite exploatarea zăcământului;
- obligația de amenajare a minei, în ansamblul său.

Provizionul relativ la sol trebuie să fie constatat imediat ce solul a fost deplasat. Într-adevăr, întreprinderea are, începând cu această dată, obligația să amenajeze terenul. Mărimea acestui provizion are în contrapartidă o creştere a costului minei, cost care este amortizat pe durata de viață a minei.

Obligația de amenajare a minei, în ansamblul său, se concretizează pe măsură ce minereul este extras. Costul său este provizionat în mod regulat şi constituie o componentă a costului de producție al minereului.

(v) **Provizionul de asigurare proprie**

Provizionul de asigurare proprie nu este conform normei, deoarece nici o obligație față de un terț nu există, atâta timp cât un accident nu a survenit. Faptul că întreprinderea a ales să nu se asigure trebuie să fie reflectat în conturile sale printr-o volatilitate mai mare a cheltuielilor sale.

(vi) **Costurile de formare**

Chiar şi atunci când cheltuielile de formare rezultă dintr-o reglementare nouă care solicită, indiscutabil, formarea personalului, nu poate să fie înregistrat nici un provizion, atâta timp cât formarea nu a avut loc în mod efectiv.

---

[3] Norma IAS 37 oferă în anexă o gamă largă de exemple: a se consulta în acest sens lucrarea *International Accounting Standards 1999*, anterior citată, paginile 960-970.

2. LITERA ŞI SPIRITUL NORMEI IAS 10 "EVENTUALITĂȚI ŞI EVENIMENTE CE SURVIN DUPĂ DATA ÎNCHIDERII EXERCIȚIULUI" (CONTINGENCIES AND EVENTS OCCURRING AFTER THE BALANCE SHEET DATE)

2.1. Elemente introductive

- **Informații preliminare**

Prezenta normă IAS 10 anulează şi înlocuieşte norma aprobată de Consiliul IASC, pentru prima dată, în octombrie 1978 (şi aplicată începând cu 1 ianuarie 1980). Ea se prezintă într-un format revizuit, care a fost adoptat de normele contabile internaționale, începând cu 1991. Nici o modificare substanțială nu a fost adusă textului inițial aprobat. Unii termeni au fost schimbați, pentru a realiza alinierea la practicile actuale ale IASC.

Norma IAS 37 "Provizioane, pasive eventuale şi active eventuale" (Provisions, contingent liabilities and contingent assets) anulează şi înlocuieşte textul normei IAS 10, care tratează eventualitățile (paragrafele 4-22 şi definiția eventualităților din paragraful 3[4]).

Consiliul IASC a aprobat, în martie 1999, o nouă normă IAS 10. Ea este bazată pe expozeul-sondaj E 63, publicat în noiembrie 1998. Noua normă va înlocui părțile restante ale actualei norme IAS 10, care tratează evenimentele posterioare datei închiderii exercițiului şi va intra în vigoare pentru situațiile financiare deschise începând cu 1 ianuarie 2000. Norma IAS 10 (revizuită în 1999) nu face parte din lucrarea "International Accounting Standards 1999" şi din traducerile acesteia în alte limbi (de exemplu, în traducerea în limba franceză). Este motivul pentru care analiza noastră se va concentra pe **litera şi spiritul normei IAS 10** (reformată în 1994 şi aplicabilă începând cu 1 ianuarie 1995).

- **Subiectul şi câmpul de aplicarea a normei**

Anumite evenimente viitoare sunt susceptibile să repună în cauză evaluarea activelor şi datoriilor, la data închiderii exercițiului. Norma IAS 10 tratează modul în care trebuie ținut cont de astfel de fenomene neprevăzute, în funcție de riscul pe care acestea îl reprezintă şi de probabilitatea lor estimată.

Norma **nu** se aplică:

- obligațiilor ce rezultă din planurile de pensii (a se vedea norma IAS 19);
- pasivelor întreprinderilor de asigurare pe viață ce rezultă din polițele emise;
- angajamentelor ce provin din contractele de locație de lungă durată (a se vedea norma IAS 17);
- impozitelor asupra rezultatului (a se vedea norma IAS 12).

- **Definiții**

În cadrul normei IAS 10 (reformată în 1994 şi aplicabilă din 1995), următorii termeni au semnificația indicată în cele ce urmează:

O eventualitate (a contingency) este o circumstanță (condition) sau o situație (situation) al cărei rezultat final, profit sau pierdere, nu va fi confirmat decât prin apariția (survenirea) sau nu a unuia sau a mai multor evenimente viitoare incerte.

Evenimentele posterioare închiderii exercițiului (events occuring after the balance sheet date) sunt acele evenimente, atât favorabile cât şi nefavorabile, care se produc între data

---

[4] Este vorba despre paragrafe ale normei IAS 10.

închiderii şi data la care este autorizată publicarea situațiilor financiare. Se pot distinge două tipuri de evenimente:

(a) cele care contribuie la confirmarea circumstanțelor care existau la data închiderii; şi

(b) cele care indică circumstanțe apărute posterior datei închiderii.

2.2. Eventualitățile[5]

Eventualitățile sunt tratate în mod diferit, după cum ele oglindesc teama de o pierdere sau speranța de un câştig .

- **Prelucrarea câştigurilor eventuale**

În conformitate cu principiul prudenței, în situațiile financiare nu sunt contabilizate câştigurile eventuale.

Totuşi, dacă realizarea lor este probabilă, existența câştigurilor potențiale trebuie să fie menționată în anexă. O atare mențiune trebuie să evite orice prezumție înşelătoare referitoare la speranța de realizare.

Exemplul 1[6]

În cursul exercițiului N, o întreprindere s-a lansat într-o acțiune în justiție ce vizează obținerea de 2.750.000 mii u.m., de dobânzi de recuperare, pentru repararea unui prejudiciu suportat. La data publicării conturilor, instanța nu se pronunțase încă, dar conducătorii întreprinderii estimează că au şanse reale de succes.

În mod evident, întreprinderea nu poate să contabilizeze acest câştig eventual. Ea poate numai să menționeze în anexă existența acestuia.

- **Prelucrarea pierderilor eventuale**

O pierdere eventuală trebuie să facă obiectul unui provizion creat şi al debitării unui cont de cheltuieli:

- dacă este probabil că evenimente viitoare vor veni să confirme deprecierea unui activ sau apariția unei datorii, la data închiderii exercițiului;
- şi dacă mărimea pierderii ce rezultă poate să fie determinată cu o precizie suficientă.

Dacă una din condițiile anterioare nu este îndeplinită, pierderea eventuală trebuie să fie menționată numai la nivelul anexei; cu condiția ca ea să nu fie foarte incertă.

Norma IAS 10 precizează că riscurile generale sau nespecifice, ce nu se raportează la situații sau la condiții existente la data închiderii exercițiului, nu justifică contabilizarea (crearea) unui provizion pentru eventualități.

Această dispoziție trebuie legată de alte elemente ale referențialului contabil internațional (ca de exemplu, cadrul conceptual), ce interzic constituirea de rezerve latente.

---

[5] Să nu uităm că problema datoriilor eventuale şi activelor eventuale face obiectul normei IAS 37.

[6] Idei şi exemple inspirate din lucrarea lui Bernard Raffournier, anterior citată, paginile 118-123.

- **Evaluarea provizioanelor pentru eventualități**

Evaluarea provizioanelor pentru eventualități este bazată pe informațiile disponibile la data la care este autorizată publicarea situațiilor financiare.

În acest sens, se poate ține cont de evenimente posterioare închiderii exercițiului, de experiența câștigată cu ocazia unor operații similare și, în unele cazuri, de opinia experților independenți.

Atunci când mai multe estimări ale pierderii sunt disponibile și când nici una nu se dovedește a fi mai bună decât celelalte, trebuie provizionată, cel puțin, suma cea mai mică.

Atunci când sunt supuse aceloraşi incertitudini un număr mare de operații similare, nu este necesar să se determine pierderea eventuală pentru fiecare caz în parte. Provizionul poate să fie estimat, în mod global, pentru ansamblul operațiilor de aceeași natură, în general pe baza experienței trecute.

Exemplul 2

O întreprindere acordă tuturor produselor pe care le vinde o garanție de un an. Statisticile arată că 3% din produsele vândute sunt returnate întreprinderii, în numele acestei garanții, și că mărimea costului mediu al reparațiilor este de 100.000 u.m.

Dacă întreprinderea a vândut 50.000 de unități în cursul exercițiului N, ea trebuie să provizioneze, în numele garanției, o sumă de:

50.000 unități x 3% x 100.000 u.m. = 150.000.000 u.m.

Exemplul 3

O întreprindere ce realizează vânzări prin corespondență are 10.000 de clienți. În mod evident, nu este posibil să se evalueze riscul fiecărei creanțe. Analizarea exercițiilor trecute arată, totuși, că, în medie, 8% din facturi nu sunt niciodată plătite.

Dacă mărimea cifrei de afaceri a exercițiului N este de 1.000.000 u.m., întreprinderea trebuie să constituie un provizion de:

1.000.000.000 u.m. x 8% = 80.000.000 u.m.

În mod evident, provizionul trebuie să țină cont, dacă este cazul, de posibilitățile de rambursare prin intermediul unui terț (de exemplu, o întreprindere de asigurări).

Exemplul 4

O întreprindere a negociat un contract important cu un guvern străin. Acesta refuză să plătească soldul datoriei sale, care se ridică la nivelul sumei de 10.000.000.000 u.m. Întreprinderea este asigurată contra acestui risc, la un organism specializat în asigurări. Contractul prevede rambursarea de către acest organism a 70% din sumele neplătite.

Ca atare, întreprinderea nu trebuie să provizioneze decât suma de 10.000.000.000 x (100%-70%) = 3.000.000.000 u.m.

În altă ordine de idei, o întreprindere trebuie să menționeze, în anexă, garanțiile date cât și obligațiile ce rezultă din scontarea de efecte comerciale, chiar dacă este puțin probabil ca să apară, din această operație, o datorie pentru unitatea în cauză.

2.3. Evenimentele posterioare închiderii exercițiului

Printre evenimentele ce apar după închiderea exercițiului, trebuie să se distingă:
- cele care aduc informații suplimentare referitoare la circumstanțele ce existau la data închiderii;
- şi cele care relevă circumstanțe noi, apărute după data închiderii.

De evenimentele primei categorii trebuie să se țină cont cu ocazia evaluării activelor şi datoriilor întreprinderii. De exemplu, falimentul unui client după data închiderii justifică provizionarea unei deprecieri privind creanțele, la această dată.

În schimb, evenimentele din cea de a doua categorie nu trebuie să fie luate în cont. O scădere a cursurilor, apărute între data închiderii şi data aprobării conturilor, este un eveniment care, în principiu, este fără incidență asupra evaluării titlurilor, la închidere.

Totuşi, atunci când aceste evenimente sunt de o importanță semnificativă, astfel încât absența informațiilor referitoare la ele ar afecta posibilitatea, pentru utilizatorii de situații financiare, să facă evaluări corecte şi să ia decizii fundamentate, trebuie să se facă o menționare a acestora în anexă. Norma IAS 8 citează, cu titlu de exemplu: (i) distrugerea accidentală a unei importante unități de producție, după închiderea exercițiului; (ii) cumpărarea unei participații majoritare într-o altă întreprindere.

Cu titlu de **excepție**, atunci când aceste evenimente sunt de natură să pună serios semnul întrebării asupra continuității totale sau parțiale a întreprinderii, ele trebuie să influențeze evaluarea activelor şi datoriilor, chiar dacă au apărut după data închiderii.

Exemplul 5

O întreprindere îşi închide conturile sale la 31 decembrie. În luna februarie a anului următor, toate instalațiile de producție au fost distruse într-un incendiu. Nefiind asigurată, întreprinderea a dat faliment. Ca atare, nu mai poate fi vizată o reluare a activității. Conturile exercițiului precedent nu au fost aprobate încă de către consiliul de administrație.

Continuitatea întreprinderii nemaifiind asigurată, activele trebuie să fie estimate în bilanț, la valoarea lor de lichidare, chiar dacă evenimentele ce justifică această abatere de la regulile normale de evaluare sunt posterioare datei de închidere.

Norma IAS 10 cuprinde o dispoziție specială pentru dividendele ce sunt propuse sau anunțate, între data de închidere şi aprobarea situațiilor financiare. Aceste dividende trebuie să fie provizionate sau să fie menționate în anexă.

2.4. **Informații de furnizat** (Disclosure)

Pentru **eventualitățile** care trebuie să figureze în anexă, se convine să se indice:
- natura lor;
- factorii de incertitudine care pot să afecteze rezultatul viitor al eventualității; şi
- o estimare a efectului lor financiar sau specificarea că această informare nu poate să fie făcută.

Informarea relativă la **evenimentele posterioare datei de închidere** cuprinde:
- natura evenimentului; şi
- o estimare a influenței sale financiare sau specificarea că această informare nu poate să fie făcută.

2.5. Comparația cu alte texte și practicile europene

Principiile americane în materie de eventualități și de evenimente posterioare închiderii nu diferă, în mod sensibil, de norma internațională. Norma americană FAS 5 aduce, totuşi, o precizare suplimentară, deoarece distinge trei niveluri de probabilitate care determină prelucrarea contabilă a unei pierderi potențiale:

- probabilitatea mare de pierdere: contabilizarea unui provizion;
- probabilitatea medie de pierdere (pierdere rațional posibilă): mențiune în notele la situațiile financiare (în anexă);
- probabilitatea mică de pierdere: nu se procedează nici la provizionare, nici la menționare, exceptând situația în care întreprinderea a garantat, caz în care se convine să se semnaleze acest fapt în note (anexă).

Directiva a IV-a europeană nu conține dispoziții precise relative la eventualități și evenimente posterioare închiderii. Ea se mulțumeşte să indice (articolul 20) că provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli acoperă pierderile sau datoriile care sunt fie probabile, fie sigure dar nedeterminate în privința mărimii lor sau a datei lor de apariție. Printre informațiile care trebuie să figureze în anexă, se găseşte şi mărimea globală a angajamentelor financiare, ce nu figurează în bilanț (articolul 43). Raportul de gestiune trebuie să menționeze evenimentele importante survenite după închiderea exercițiului (articolul 46).

În ceea ce priveşte textele franceze, ele se găsesc în Codul de comerț şi în Planul contabil general. Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli au ca obiect înregistrarea costurilor legate de apariția de riscuri şi cheltuieli probabile, a căror origine se situează în cadrul exercițiului. Provizioanele pentru riscuri își găsesc sursa în existența de eventualități la închiderea exercițiului. O eventualitate este "o condiție sau o situație a cărei incidență finală, câştig sau pierdere, nu va fi stabilită decât dacă unul sau mai multe evenimente viitoare şi nesigure se vor fi realizat sau dacă va fi sigur că ele nu se vor realiza". Unele eventualități fac obiectul unui provizion, în timp ce altele, printre care elementele de apreciere rămân contradictorii sau insuficiente, sunt semnalate în anexă. În legătură cu evenimentele posterioare închiderii, Planul contabil general diferă de norma IAS 10, în privința consecințelor evenimentelor apărute după închidere şi fără raport cu condițiile existente la această dată. În timp ce norma IAS 10 stipulează că, atunci când aceste evenimente repun în cauză continuitatea activității întreprinderii, de acest fapt trebuie să se țină cont în evaluarea activelor şi datoriilor, Planul contabil general francez estimează că o informare în anexă este suficientă. Raportul de gestiune, conform Codului de comerț, expune evenimentele importante survenite între data de închidere a exercițiului și data la care el este întocmit.

Majoritatea întreprinderilor din Uniunea Europeană furnizează detalii privind provizioanele și angajamentele la închiderea exercițiului. Unele întreprinderi evocă existența unor litigii în curs care nu au făcut obiectul provizioanelor. Un număr mic de întreprinderi au menționat în anii trecuți evenimente survenite după închidere. În majoritatea cazurilor, astfel de evenimente survenite se referă la achiziții sau la cesiuni de participații. Mai sunt semnalate:

emisiuni de împrumuturi, cesiuni de active cât şi pierderi din schimb datorate devalorizării monetare. Numărul întreprinderilor care menţionează, **în mod explicit, absenţa evenimentelor semnificative**, după închiderea exerciţiilor, este **foarte mic.**

2.6. Consecinţele aplicării normei IAS 10 asupra interpretării situaţiilor financiare

Importanţa eventualităţilor pentru un analist financiar este un fapt de netăgăduit, deoarece ele constituie unul dintre mijloacele cele mai eficace pentru manipularea rezultatelor.

Riscul ca o întreprindere să contabilizeze câştiguri eventuale este destul de mic, dacă se ţine cont de faptul că precizia criteriilor de contabilizare a veniturilor (litera normei IAS 18) este indiscutabilă, iar auditorii acordă atenţie cu stricteţe acestor dispoziţii.

În schimb, marja de manevră, pentru manipularea rezultatelor, se găseşte în câmpul provizioanelor. Este cunoscut că întreprinderile manifestă tendinţa de supraestimare a riscurilor şi pierderilor, în perioadele faste, şi de subestimare, atunci când rezultatele sunt modeste. **Acest comportament răspunde fie dorinţei punctuale de a "masca" rezultatul unui exerciţiu, fie voinţei de a "netezi" rezultatele mai multor perioade succesive.** Cum aprecierea riscurilor este o operaţie eminamente subiectivă, este dificil să se aprecieze caracterul exagerat sau insuficient al unui provizion.

În unele ţări (ca de exemplu Elveţia), constituirea de rezerve latente, în special prin supraestimarea provizioanelor, este o operaţie perfect legală.

Pentru analistul extern, singura armă de "deconspirare" a "fardării" poziţiei financiare şi performanţelor, prin astfel de manevre, este examinarea retroactivă a situaţiilor financiare, operaţie ce va permite să se descopere insuficienţele sau excesele în materie de provizionare, fără ca totuşi să fie posibilă depistarea cauzelor anomaliilor: erori de estimare sau o voinţă deliberată de a manipula rezultatele.

O "urmă" a unei posibile manipulări s-ar putea găsi în variaţiile semnificative ale cheltuielilor sau veniturilor din provizioane, de la un exerciţiu la altul.

Exemplu[7]

O întreprindere a publicat următoarele rezultate:

Informaţii	N-3	N-2	N-1	N
Rezultatul înaintea provizionării	49.500	13.500	27.000	9.000
Cheltuieli privind provizioanele	-45.000	-9.000	-22.500	-4.500
Rezultatul net	**4.500**	**4.500**	**4.500**	**4.500**

[7] Exemplu şi idei inspirate din lucrarea lui Bernard Raffournier, anterior citată, pagina 123.

Se poate constata că, printr-o politică de **stabilitate** a rezultatului net se doreşte ascunderea realităţii. Analiza cheltuielilor şi veniturilor din provizioane pune în evidenţă variaţii semnificative, ce denotă un **comportament de "netezire" a rezultatelor.**

Acelaşi efect ar fi putut să fie obţinut şi prin jocul reintegrării provizioanelor la rezultate:

Informaţii	N-3	N-2	N-1	N
Rezultatul înaintea provizionării	49.500	13.500	27.000	9.000
Cheltuieli cu provizioanele	-45.000	-45.000	-45.000	-45.000
Reluări de provizioane la venituri	-	36.000	22.500	40.500
Rezultatul net	**4.500**	**4.500**	**4.500**	**4.500**

3. LITERA ŞI SPIRITUL NORMEI IAS 12 "IMPOZITELE ASUPRA REZULTATULUI" (INCOME TAXES)

3.1. Elemente introductive

- **Informații preliminare**

Prezenta normă contabilă internațională anulează și înlocuiește norma IAS 12 "Contabilizarea impozitelor asupra beneficiului" (Accounting for Taxes on Income), care fusese aprobată de Consiliul IASC, într-o versiune reformată în 1994. De altfel, istoria acestei norme relevă mai multe repere, unele dintre ele fiind semnalate în lucrările noastre anterioare.

Noua normă (cea prezentă), în urma revizuirii, a intrat în vigoare pentru situațiile financiare ale exercițiilor deschise începând cu 1 ianuarie 1998.

Principalele schimbări în raport cu norma IAS 12 "Contabilizarea impozitelor asupra beneficiului" sunt următoarele:

(i) IAS 12 – norma anterioară impunea unei întreprinderi să contabilizeze **impozitul amânat** (deferred tax) utilizând fie metoda reportului fix[8], fie o metodă a reportului variabil[9], uneori numită **metoda reportului variabil bazată pe abordarea cont de profit și pierdere**[10]**.** IAS 12 (revizuit) interzice metoda reportului fix și impune o altă metodă a reportului variabil, uneori numită **metoda reportului variabil bazată pe abordarea bilanțieră.**[11]

Abordare bazată pe contul de profit și pierdere este centrată pe **diferențele temporare** (timing differences), în timp ce **abordarea bilanțieră** este centrată pe **diferențele temporale** (temporary differences). Diferențele temporare sunt diferențele între beneficiul impozabil și beneficiul contabil, care își găsesc originea într-un exercițiu și se inversează în unul sau mai multe exerciții ulterioare. Diferențele temporale sunt diferențele între baza fiscală a unui activ sau a unui pasiv și valoarea sa contabilă din bilanț. Baza fiscală a unui activ sau a unui pasiv este valoarea atribuită acestui activ sau pasiv, în scopuri fiscale.

Toate diferențele temporare sunt diferențe temporale. De asemenea, diferențele temporale sunt generate în următoarele circumstanțe, care nu generează diferențe temporare, cu toate ca norma IAS 12 (anterioară) le-a tratat ca tranzacții ce generează efectiv diferențe temporare:

(a) filiale, întreprinderile asociate (associates) sau întreprinderile de tip "joint ventures" nu au distribuit totalitatea beneficiilor lor în favoarea societății-mamă sau a altui investitor;
(b) activele sunt reevaluate și nici o ajustare echivalentă nu este făcută în scopuri fiscale;
(c) costul unei grupări de întreprinderi, care este o achiziție, este afectat activelor și pasivelor identificabile achiziționate, prin referire la valorile lor juste, dar nici o ajustare echivalentă nu este făcută în scopuri fiscale.

---

[8] The deferral method.
[9] A liability method.
[10] The income statement liability method.
[11] The balance sheet liability method.

În plus, există diferențe temporale care nu sunt diferențe temporare, ca de exemplu diferențele temporale generate atunci când:

(a) activele şi pasivele nemonetare ale unei activități străine (foreign operation), care face parte integrantă din activitățile entității ce prezintă situații financiare, sunt convertite la cursurile de schimb istorice (historical exchange rates);
(b) activele şi pasivele nemonetare sunt retratate, în conformitate cu norma IAS 29;
(c) cu ocazia contabilizării sale inițiale, valoarea contabilă a unui activ sau a unui pasiv este decalată în timp de baza sa fiscală inițială.

(ii) Norma IAS 12 (anterioară) permitea unei întreprinderi să nu contabilizeze active şi pasive de impozit amânat, atunci când existau elemente probante raționale conform cărora diferențele temporare nu s-ar inversa înainte de parcurgerea a numeroase exerciții. Norma IAS 12 (revizuită) impune unei întreprinderi să contabilizeze un pasiv de impozit amânat sau (sub anumite condiții) un activ, pentru toate diferențele temporale, cu unele excepții indicate ulterior.

(iii) Norma IAS 12 (anterioară) impunea ca:

(a) activele de impozit amânat, generate de diferențele temporare, să fie contabilizate, atunci când s-ar putea considera, în mod rațional, că ele s-ar realiza; şi
(b) activele de impozit amânat, generate de pierderi fiscale, să nu fie contabilizate la activ decât atunci când am avea o cvasicertitudine că rezultatul impozabil viitor ar fi suficient pentru a permite realizarea avantajului legat de pierdere; norma IAS 12 (anterioară) permitea (dar nu impunea) unei întreprinderi să decaleze în timp contabilizarea avantajului legat de pierderile fiscale, până la exercițiul lor de realizare.

Norma IAS 12 (revizuită) impune ca activele de impozit amânat să fie contabilizate atunci când este probabil ca beneficiile impozabile să fie disponibile, ceea ce permite activului de impozit amânat să fie utilizat. Atunci când o întreprindere a probat în trecut existența de pierderi fiscale, ea nu contabilizează un impozit amânat-activ decât în măsura în care întreprinderea are diferențe temporale impozabile suficiente sau dacă există alte elemente probante şi convingătoare că va fi disponibil un beneficiu impozabil suficient.

(iv) Ca excepție la dispoziția generală descrisă anterior, norma IAS 12 (revizuită) interzice contabilizarea de pasive de impozit amânat şi de active de impozit amânat, generate de anumite active sau pasive a căror valoare contabilă, cu ocazia contabilizării lor inițiale, diferă de baza lor fiscală inițială. Aceste circumstanțe, negenerând diferențe temporare, nu vor genera active sau pasive de impozit amânat, conform normei IAS 12 (anterioară).

(v) Norma IAS 12 (anterioară) impunea ca impozitele plătibile aferente beneficiilor nedistribuite ale filialelor şi întreprinderilor asociate să fie contabilizate, exceptând situația în care ar fi rațional să se presupună că aceste beneficii nu vor fi distribuite sau că distribuirea lor nu ar genera un pasiv de impozit. Totuşi, norma IAS 12 (revizuită) interzice contabilizarea unor astfel de pasive de impozit amânat (şi a celor generate de orice diferență de conversiune cumulată legată de acestea) în măsura în care:

(a) mama, investitorul sau întreprinderea de tip "joint ventures" este capabilă să controleze data la care diferența temporală se va inversa; şi
(b) este probabil ca diferența temporală să nu se inverseze într-un viitor previzibil.

Atunci când din această interdicţie rezultă că nici un pasiv de impozit amânat nu este contabilizat, norma IAS 12 (revizuită) impune ca o întreprindere să furnizeze o informare privind mărimea globală a diferenţelor temporale vizate.

(vi) Norma IAS 12 (anterioară) nu făcea referire, în mod explicit, la ajustările la valoarea justă, efectuate cu ocazia unei grupări de întreprinderi. Astfel de ajustări generează diferenţe temporale, iar norma IAS 12 (revizuită) impune ca o întreprindere să contabilizeze pasivul de impozit amânat ce rezultă sau (sub rezerva criteriului de probabilitate necesară contabilizării) un activ de impozit amânat cu un efect corespunzător în determinarea mărimii goodwill-ului sau goodwil-ului negativ. Totuşi, norma IAS 12 (revizuită) interzice contabilizarea de pasive de impozit amânat, generate însuşi de goodwill (dacă amortizarea goodwill-ului nu este deductibilă fiscal), şi de active de impozit amânat, generate de un goodwill negativ care este tratat ca un venit amânat.

(vii) Norma IAS 12 (anterioară) permitea, dar nu impunea, ca o întreprindere să contabilizeze un pasiv de impozit amânat, în cadrul reevaluării de active. Norma IAS 12 (revizuită) impune contabilizarea unui pasiv de impozit amânat, în cadrul reevaluării de active.

(viii) Consecinţele fiscale ale recuperării valorii contabile a anumitor active sau pasive pot depinde de modul de recuperare sau de decontare, ca de exemplu:

(a) în unele ţări, plusurile de valoare nu sunt impozitate la cota utilizată pentru restul rezultatului impozabil; şi

(b) în unele ţări, valoarea dedusă fiscal ca urmare a vânzării unui activ este mai mare decât valoarea amortizării ce poate să fie dedusă.

Norma IAS 12 (anterioară) nu conţinea nici un comentariu privind evaluarea activelor şi pasivelor de impozit amânat în astfel de cazuri. Norma IAS 12 (revizuită) impune ca evaluarea pasivelor de impozit amânat şi a activelor de impozit amânat să se bazeze pe consecinţele fiscale ale modului (aşteptat de întreprindere) de recuperare sau de decontare a valorii contabile a activelor şi pasivelor sale.

(ix) Norma IAS 12 (anterioară) nu declara, în mod explicit, dacă activele şi pasivele de impozit amânat puteau să fie actualizate. Norma IAS 12 (revizuită) interzice actualizarea activelor şi pasivelor de impozit amânat. O modificare a unui paragraf (39 (i)) al normei IAS 22 "Grupările de întreprinderi" interzice actualizarea activelor şi pasivelor de impozit amânat, achiziţionate într-o operaţie de grupare de întreprinderi. Anterior, paragraful în cauză nici nu interzicea nici nu impunea actualizarea activelor şi pasivelor de impozit amânat ce rezulta dintr-o grupare de întreprinderi.

(x) Norma IAS 12 (anterioară) nu specifica dacă o întreprindere trebuia să clasifice soldurile sale de impozit amânat în active şi pasive curente sau în active şi pasive necurente. Norma IAS 12 (revizuită) impune ca o întreprindere care efectuează distincţia între elemente curente şi elemente necurente să nu clasifice activele şi pasivele sale de impozit amânat în active şi pasive curente.

(xi) Norma IAS 12 (anterioară) prevedea că soldurile debitoare şi creditoare ce reprezentau impozite amânate puteau să fie compensate. Norma IAS 12 (revizuită) pune condiţii de compensare mai restrictive, bazate mult pe cele relative la activele şi pasivele financiare, în cadrul normei IAS 32 "Instrumentele financiare: informaţii de furnizat şi prezentare".

(xii) Norma IAS 12 (anterioară) impunea furnizarea unei explicații relative la relația între cheltuiala privind impozitul și beneficiul contabil, dacă aceasta nu era explicată prin cotele efective de impozit, în țara întreprinderii ce prezintă situațiile financiare. Norma IAS 12 (revizuită) impune ca această explicație să ia fie una din formele următoare, fie pe ambele:

(a) o comparație valorică între cheltuiala (venitul) privind impozitul și produsul rezultat din înmulțirea beneficiului contabil cu cota (cotele) de impozit aplicabilă/e; sau

(b) o comparație cifrică între cota de impozit efectivă medie și cota de impozit aplicabilă.

De asemenea, norma IAS 12 (revizuită) impune o explicare a schimbărilor în cota (cotele) de impozit aplicabilă/e, în raport cu exercițiul precedent.

(xiii) Noile informații de furnizat impuse de norma IAS 12 (revizuită) se referă la:

(a) fiecare tip de diferență temporală, pierderile fiscale și creditele de impozit neutilizate, prin:
- valoarea activelor și pasivelor de impozit amânat contabilizate; și
- mărimea venitului sau cheltuielii de impozit amânat contabilizată în contul de profit și pierdere, dacă această mărime nu este pusă în evidență prin schimbările valorilor contabilizate în bilanț;

(b) contextul activităților abandonate, prin cheltuiala de impozit relativă:
- la profitul sau la pierderea legat/ă de abandon (necontinuare a activității); și
- rezultatul activităților ordinare ale activității abandonate; și

(c) valoarea activului de impozit amânat și natura elementelor probante ce justifică înregistrarea ei în contabilitate, atunci când:
- utilizarea activului de impozit amânat depinde de beneficiile impozabile viitoare ce depășesc beneficiile generate de inversarea diferențelor temporale impozabile existente; și
- întreprinderea a suportat o pierdere în cursul exercițiului sau exercițiului anterior, în jurisdicția fiscală în care apare activul de impozit amânat.

- **Obiectivul normei** (Objective)

Obiectul normei IAS 12 (revizuită) este de a prescrie prelucrarea contabilă a impozitelor asupra rezultatului. Problema principală a contabilizării impozitelor asupra rezultatului este de a determina cum să se înregistreze consecințele fiscale actuale și viitoare:

(a) ale recuperării viitoare (sau ale decontării) valorii contabile a activelor (sau pasivelor), care sunt contabilizate în bilanțul unei întreprinderi; și

(b) ale tranzacțiilor și altor evenimente ale exercițiului, care sunt contabilizate în situațiile financiare ale unei întreprinderi.

Faptul că întreprinderea ce prezintă situații financiare se așteaptă să recupereze sau să deconteze valoarea contabilă a unui activ sau a unui pasiv este un fapt inerent contabilizării unui activ sau unui pasiv. Dacă este probabil ca recuperarea sau decontarea acestei valori contabile să majoreze (sau să diminueze) plățile viitoare de impozit, în raport cu ceea ce ar fi fost dacă recuperarea sau decontarea n-ar fi avut consecințe fiscale, prezenta normă impune

unei întreprinderi să contabilizeze un pasiv (activ) de impozit amânat, cu unele excepții limitate.

Prezenta normă impune unei întreprinderi să contabilizeze consecințele fiscale ale tranzacțiilor și altor evenimente de aceeași manieră ca în situația în care ar contabiliza înseși tranzacțiile și evenimentele. Astfel, pentru tranzacții și alte evenimente contabilizate în contul de profit și pierdere, toate efectele de impozit aferente acestora sunt contabilizate, de asemenea, în contul de profit și pierdere. Pentru tranzacțiile și alte evenimente contabilizate direct în capitalurile proprii, efectele de impozit aferente acestora sunt contabilizate, de asemenea, în mod direct în capitalurile proprii. În mod similar, contabilizarea de active și de pasive de impozit amânat, cu ocazia unei grupări de întreprinderi, afectează valoarea goodwill-ului sau a goodwill-ului negativ, generat prin această grupare de întreprinderi.

De asemenea, prezenta normă IAS 12 tratează contabilizarea de active de impozit amânat, generate de pierderile fiscale sau de creditele de impozit neutilizate, prezentarea impozitelor asupra rezultatului, în situațiile financiare, și informațiile de furnizat relative la impozitele asupra rezultatului.

- **Câmpul de aplicare a normei** (scope)

Prezenta normă IAS 12 trebuie să fie aplicată contabilizării impozitelor asupra rezultatului

Pentru necesitățile ei, impozitele asupra rezultatului includ toate impozitele naționale și străine (all domestic and foreign taxes) datorate ținând cont de baza beneficiilor impozabile. Impozitele asupra rezultatului includ, de asemenea, impozite precum cele din distribuire (with holding taxes), care sunt plătibile de către o filială, o întreprindere asociată sau o întreprindere de tip "joint ventures", asupra distribuirilor lor de dividende în favoarea întreprinderii care prezintă situațiile financiare.

În unele jurisdicții, impozitele asupra rezultatului sunt plătibile la o cotă mai ridicată (sau mai scăzută), dacă o parte sau totalitatea beneficiului net sau a beneficiilor nedistribuite (retained earnings) este distribuită sub formă de dividende. În alte jurisdicții, impozitele asupra rezultatului devin rambursabile dacă o parte sau totalitatea beneficiului net sau a beneficiilor nedistribuite este distribuită sub formă de dividende. Această normă nu precizează când și cum trebuie să fie contabilizate consecințele fiscale ale dividendelor și ale altor distribuiri ale întreprinderii ce prezintă situații financiare.

Prezenta normă nu tratează nici metodele de contabilizare a subvențiilor publice (a se vedea norma IAS 20 "Contabilizarea subvențiilor publice și informațiile de furnizat privind ajutorul public"), nici creditele de impozit privind investițiile. Totuși, prezenta normă indică modul în care trebuie să fie contabilizate diferențele temporale ce rezultă din astfel de subvenții sau credite de impozit privind investițiile.

- **Definiții** (Definitions)

În cazul normei IAS 12 (revizuită), termenii următori au semnificațiile prezentate în cele ce urmează:

Beneficiul contabil (Accounting profit) este beneficiul/rezultatul net al unui exercițiu, înaintea deducerii cheltuielilor privind impozitul.

Beneficiul impozabil (pierderea fiscală) (Taxable profit (tax loss)) este rezultatul net (pierderea) unui exercițiu, determinat(ă) conform regulilor stabilite de administrațiile fiscale și pe baza cărora trebuie să fie plătit (recuperat) impozitul asupra rezultatului.

Cheltuiala (venitul) privind impozitul (Tax expense (tax income)) este egală cu mărimea totală a **impozitului exigibil** (current tax) și a **impozitului amânat** (deferred tax), inclusă în determinarea rezultatului net al exercițiului.

Impozitul exigibil (Current tax) este mărimea impozitelor asupra beneficiului, plătibile (recuperabile) în numele beneficiului impozabil (pierderii fiscale) al/a unui exercițiu.

Pasivele de impozit amânat (Deferred tax liabilities) sunt mărimile de impozite asupra rezultatului, plătibile în cursul exercițiilor viitoare, în numele diferențelor temporale impozabile.

Activele de impozit amânat (Deferred tax assets) sunt mărimile de impozite asupra rezultatului, recuperabile în cursul exercițiilor viitoare, în numele:

(a) diferențelor temporale, deductibile (deductible temporary differences);

(b) reportului înainte de pierderi fiscale neutilizate (the carryforward of unused tax losses); și

(c) reportului înainte de credite de impozit neutilizate (the carryforward of unused tax credits).

Diferențele temporale (Temporary differences) sunt diferențe între valoarea contabilă a unui activ sau a unui pasiv, din bilanț, și baza sa fiscală. Diferențele temporale pot să fie:

(a) fie **diferențe temporale impozabile** (taxable temporary differences) adică diferențe temporale care vor genera sume impozabile, în determinarea beneficiului impozabil (pierdere fiscală) al exercițiilor viitoare, atunci când valoarea contabilă a activului sau a pasivului va fi recuperată sau decontată;

(b) fie **diferențe temporale deductibile** (deductible temporary differences), adică diferențe temporale care vor genera sume deductibile în determinarea beneficiului impozabil (pierdere fiscală) al exercițiilor viitoare, atunci când valoarea contabilă a activului sau a pasivului va fi recuperată sau decontată.

Baza fiscală (the tax base) a unui activ sau a unui pasiv este valoarea atribuită acestui activ sau acestui pasiv, în scopuri fiscale.

Cheltuiala (venitul) privind impozitul (Tax expense (tax income)) cuprinde cheltuiala (venitul) de impozit exigibil și cheltuiala (venitul) de impozit amânat.

Baza fiscală

Baza fiscală a unui activ reprezintă suma care va fi, din punct de vedere fiscal, deductibilă de orice avantaj economic impozabil care va ajunge la întreprindere, atunci când ea va recupera valoarea contabilă a acestui activ. Dacă aceste avantaje economice nu sunt impozabile, baza fiscală a activului este egală cu valoarea sa contabilă.

Exemple[12]

(i) O maşină a costat 100 u.m. Din motive fiscale, o amortizare a 30 u.m. a fost deja dedusă, în numele exercițiului curent şi exercițiilor anterioare, iar soldul va fi deductibil, în numele exercițiilor viitoare, fie prin intermediul unei amortizări, fie printr-o deducere, în momentul ieşirii. Profiturile generate de utilizarea maşinii sunt impozabile, iar profiturile (pierderile) generate de ieşirea maşinii sunt impozabile (deductibile). **Baza fiscală** a maşinii este de **70 u.m.**

(ii) Dobânzile de primit au o valoare contabilă de 100 u.m. Veniturile din dobânzi implicate de acestea vor fi impozabile cu ocazia încasării lor. **Baza fiscală** a dobânzilor de primit este egală cu **zero**.

(iii) Creanțele față de clienți au o valoare contabilă de 100 u.m. Veniturile implicate de acestea au fost deja încorporate în beneficiul impozabil (pierderea fiscală). **Baza fiscală** a creanțelor față de clienți este de 100 u.m.

(iv) Dividendele de primit ale unei filiale au o valoare contabilă de 100 u.m. Aceste dividende nu sunt impozabile. **În esență (în substanță), totalitatea valorii contabile a acestui activ este deductibilă din avantajele economice. În consecință, baza fiscală a dividendelor de primit este de 100 u.m.**

(v) Un împrumut acordat are o valoare contabilă de 100 u.m. Rambursarea acestui împrumut acordat nu va avea consecințe fiscale. **Baza fiscală a acestui împrumut acordat este de 100 u.m.**

Baza fiscală a unui pasiv reprezintă valoarea sa contabilă minus orice valoare ce va fi din punct de vedere fiscal deductibilă, în numele acestui pasiv, în cursul exercițiilor ulterioare. În cazul veniturilor obținute în avans, baza fiscală a pasivului ce rezultă de aici este valoarea contabilă, minus orice element de venituri care nu va fi impozabil, în cursul exercițiilor ulterioare.

Exemple[13]

(i) Pasivele curente cuprind cheltuieli de plătit a căror valoare contabilă este de 100 u.m. Cheltuiala vizată va fi dedusă, din punct de vedere fiscal, cu ocazia decontării ei. **Baza fiscală a cheltuielilor de plătit este egală cu zero.**

(ii) Pasivele curente includ venituri din dobânzi, obținute în avans, a căror valoare contabilă este de 100 u.m. Aceste venituri din dobânzi au fost impozitate cu ocazia încasării lor. **Baza fiscală a dobânzilor obținute în avans este egală cu zero.**

(iii) Pasivele curente includ cheltuieli de plătit a căror valoare contabilă este de 100 u.m. Cheltuiala vizată a fost dedusă deja, din punct de vedere fiscal. **Baza fiscală a cheltuielilor de plătit este de 100 u.m.**

---

[12] Exemplele care urmează, ca şi textele de normă prezentate anterior, fac obiectul lucrării IASC *International Accounting standards 1999* (lucrarea oficială a organismului internațional de normalizare), paginile 246-247.

[13] Aceeaşi referință ca şi în cazul precedent.

(iv) Pasivele curente cuprind penalități și amenzi de plătit a căror valoare contabilă este de 100 u.m. Amenzile și penalitățile nu sunt deductibile fiscal. **Baza fiscală a amenzilor și penalităților de plătit este de 100 u.m.**[14]

(v) Un împrumut are o valoare contabilă de 100 u.m. Rambursarea acestui împrumut nu va avea nici o consecință fiscală. **Baza fiscală a acestui împrumut este de 100 u.m.**

Unele elemente au o bază fiscală, dar nu sunt contabilizate ca active sau ca pasive, în bilanț. De exemplu, cheltuielile de cercetare sunt contabilizate la cheltuieli pentru determinarea beneficiului contabil al exercițiului în care ele survin, dar deducerea lor din beneficiul impozabil (pierderea fiscală) poate să nu fie permisă înaintea unui exercițiu ulterior. Diferența între baza fiscală a cheltuielilor de cercetare, care este suma admisă a fi dedusă de către administrațiile fiscale, în numele exercițiilor ulterioare, și valoarea contabilă nulă este o diferență temporală deductibilă din care rezultă un activ de impozit amânat.

Atunci când baza fiscală a unui activ nu poate să fie determinată cu ușurință, poate să fie util să se revină la principiul fundamental pe care se bazează prezenta normă: o întreprindere trebuie, cu unele excepții, să contabilizeze un pasiv (activ) de impozit amânat de fiecare dată când recuperarea sau decontarea valorii contabile a unui activ sau a unui pasiv va crește (sau va diminua) plățile viitoare de impozit, în raport cu ceea ce ele ar fi fost dacă o astfel de recuperare (decontare) n-ar fi avut consecințe fiscale.

În situațiile financiare consolidate, diferențele temporale sunt determinate prin comparare între valorile contabile ale activelor și pasivelor din situațiile financiare consolidate și baza fiscală care le este atașată. Pentru jurisdicțiile în care este întocmită o declarație fiscală consolidată, baza fiscală este determinată plecând de la această declarație fiscală. În alte jurisdicții, baza fiscală este determinată plecând de la declarațiile fiscale individuale ale fiecărei întreprinderi cuprinse în perimetrul de consolidare.

3.2. Contabilizarea activelor și pasivelor de impozit exigibil (Recognition of current tax liabilities and current tax assets)

Impozitul exigibil al exercițiului curent și al exercițiilor precedente trebuie să fie contabilizat ca pasiv, în măsura în care el nu este plătit. Dacă suma deja plătită, în numele exercițiului curent și exercițiilor precedente depășește suma datorată pentru aceste exerciții, excedentul trebuie să fie contabilizat ca activ.

Cum **avantajul** legat de o pierdere fiscală poate să fie reportat în urmă (can be carried back) pentru a recupera impozitul exigibil al unui exercițiu anterior, **acesta trebuie să fie contabilizat ca activ**.

Atunci când se utilizează o pierdere fiscală pentru a recupera impozitul exigibil al unui exercițiu anterior, o întreprindere contabilizează avantajul la activ, în exercițiul în cursul căruia se produce pierderea fiscală deoarece, pentru întreprindere, avantajul este probabil și poate să fie evaluat în mod fiabil.

---

[14] Conform acestei analize, nu există diferență temporală deductibilă. De asemenea, această operație ar fi fost posibil să fie analizată astfel: amenzile și penalitățile contabilizate au o bază fiscală nulă, iar o cotă de impozit nulă este aplicată la diferența temporală deductibilă, ce rezultă din 100 u.m. Conform celor două analize, nu există pasiv de impozit amânat. Remarca aparține normalizatorilor IASC (cum exemplul traducerii în franceză a normelor diferă, întrucâtva, de cel oficial, în limba engleză, din motive de inteligibilitate l-am preferat pe primul).

3.3. Contabilizarea activelor şi pasivelor de impozit amânat (Recognition of deferred tax liabilities and deferred tax assets)

3.3.1. Diferenţele temporale impozabile (Taxable temporary differences)

Un pasiv de impozit amânat trebuie să fie contabilizat pentru toate diferenţele temporale impozabile, exceptând situaţia în care pasivul de impozit amânat este generat:

(a) fie printr-un goodwill pentru care amortizarea nu este deductibilă din punct de vedere fiscal;

(b) fie prin contabilizarea iniţială a unui activ sau a unui pasiv într-o tranzacţie care:

(i) nu este o grupare de întreprindere;

(ii) nu afectează nici beneficiul contabil, nici beneficiul impozabil (pierderea fiscală) la data tranzacţiei.

Totuşi, pentru diferenţele temporale impozabile, legate de participaţii în filiale, întreprinderi asociate şi întreprinderi de tip "joint ventures" şi investiţii în sucursale, trebuie să fie contabilizat un impozit amânat pasiv.

Faptul că valoarea sa contabilă va fi recuperată sub formă de avantaje economice viitoare pentru întreprindere, în cursul exerciţiilor viitoare, este un fapt inerent contabilizării unui activ. Atunci când valoarea contabilă a unui activ este mai mare decât baza sa fiscală, mărimea avantajelor economice viitoare va fi mai mare decât mărimea deductibilă autorizată din punct de vedere fiscal. Diferenţa este o diferenţă temporală impozabilă, iar obligaţia de a plăti impozitele asupra rezultatului care rezultă de aici, în cursul exerciţiilor ulterioare, este un pasiv de impozit amânat. Atunci când întreprinderea recuperează valoarea contabilă a activului, diferenţa temporală impozabilă se inversează şi întreprinderea are un beneficiu impozabil. Aceasta face probabilă ieşirea din întreprindere de avantaje economice sub formă de plăţi de impozit. În consecinţă, norma IAS 12 (revizuită) impune contabilizarea tuturor pasivelor de impozit amânat, cu excepţia unor cazuri.

Exemplu[15]

Un activ care a costat 150 u.m. are o valoare contabilă de 100 u.m. Amortizarea cumulată dedusă din beneficiul fiscal este de 90 u.m., iar cota de impozit este de 25%.

Baza fiscală a activului este de 60 u.m. (cost: 150 u.m. (-) o amortizare cumulată de 90 u.m.). Pentru recuperarea valorii contabile de 100 u.m., întreprinderea trebuie să câştige un rezultat fiscal de 100 u.m., în timp ce ea nu va putea să deducă din punct de vedere fiscal decât o amortizare de 60 u.m. Ca atare, întreprinderea va plăti impozite asupra rezultatului de 10 (adică 40 x 25%), atunci când ea va recupera valoarea contabilă a activului. Diferenţa între valoarea contabilă de 100 u.m. şi baza fiscală de 60 u.m. constituie o diferenţă temporală impozabilă de 40 u.m. Este motivul pentru care întreprinderea contabilizează un pasiv de impozit amânat de 10 u.m. (40 x 25%) ce reprezintă impozitele asupra rezultatului pe care le va plăti, atunci când va recupera valoarea contabilă a activului.

---

[15] *International Accouting Standards 1999*, pagina 250.

Unele diferențe temporale se produc atunci când venitul (sau cheltuiala) este cuprins(ă) în beneficiul contabil al unui exercițiu, dar face parte din beneficiul unui alt exercițiu. Astfel de diferențe temporale de această natură, care sunt diferențe temporale impozabile şi care generează, în consecință, pasive de impozit amânat, pot fi exemplificate prin următoarele:

(a) Veniturile din dobânzi sunt incluse în beneficiul contabil, pe măsură ce ele sunt angajate, dar pot, în unele jurisdicții, să nu fie incluse în beneficiul impozabil decât atunci când ele se regăsesc în trezorerie (sunt încasate). Baza fiscală a oricărei creanțe contabilizate în bilanț, datorită unor astfel de venituri, este nulă, deoarece aceste venituri nu afectează beneficiul impozabil, atâta timp cât ele nu sunt încasate.

(b) Amortizarea de care se ține seama în determinarea beneficiului impozabil (pierderi fiscale) poate să fie diferită de cea luată în cont la calculul beneficiului contabil. Diferența temporală este diferența între valoarea contabilă a activului şi baza sa fiscală, care este costul inițial al activului minus toate deducerile efectuate în numele activului şi autorizate de administrațiile fiscale, în cadrul determinării beneficiului impozabil al exercițiului curent şi exercițiilor anterioare. Această diferență temporală impozabilă dă naştere unui pasiv de impozit amânat, atunci când amortizarea fiscală este accelerată (dacă amortizarea fiscală este mai puțin rapidă decât amortizarea contabilă, apare o diferență temporală deductibilă, care generează un activ de impozit amânat).

(c) Cheltuielile de dezvoltare pot să fie înscrise în activ şi amortizate în exercițiile viitoare, pentru determinarea beneficiului contabil, dar deduse din beneficiul impozabil al exercițiului în cursul căruia ele sunt angajate. Astfel de cheltuieli de dezvoltare au o bază fiscală egală cu zero, deoarece ele au fost deduse deja din beneficiul impozabil. Diferența temporală este diferența între valoarea contabilă a cheltuielilor de dezvoltare şi baza lor fiscală (egală cu zero).

De asemenea, diferențe temporale se produc şi atunci când:

- costul unei grupări de întreprinderi, sub forma unei **achiziții**, este afectat activelor şi pasivelor identificabile achiziționate, prin referință la valoarea lor justă, fără ca să fie practicate ajustări echivalente, în scopuri fiscale;
- sunt reevaluate active, fără ca să fie practicată o ajustare echivalentă, în scopuri fiscale;
- apare în consolidare un goodwill sau un goodwill negativ;
- baza fiscală a unui activ sau a unui pasiv amânat, cu ocazia primei contabilizări a valorii sale contabile inițiale (ca de exemplu, atunci când întreprinderea beneficiază de subvenții publice neimpozabile, relative la active);
- valoarea contabilă a participațiilor în filiale, întreprinderi asociate, întreprinderi de tip "joint ventures" şi investiții în sucursale, devine diferită de baza fiscală a participației sau a investiției.

Grupări de întreprinderi

În cazul unei grupări de întreprinderi, care este o achiziție de întreprindere, costul achiziției este afectat activelor şi pasivelor identificabile achiziționate prin referire la valoarea lor justă, la data operației de schimb. Diferențele temporale apar atunci când baza fiscală a

activelor şi pasivelor identificabile achiziționate nu este modificată prin gruparea de întreprinderi sau este modificată în mod diferit. Astfel, atunci când valoarea contabilă a unui activ este majorată, pentru a atinge valoarea sa justă, dar când baza fiscală a acestui activ rămâne egală cu mărimea costului, la proprietarul precedent, rezultă o diferență temporală impozabilă, care dă naştere unui pasiv de impozit amânat. Pasivul de impozit amânat corespondent afectează goodwill-ul.

Active contabilizate la valoare justă

Normele contabile internaționale autorizează contabilizarea unor active la valoarea justă sau reevaluarea lor (a se vedea în acest sens litera şi spiritul normelor IAS 16 "Imobilizări corporale" și IAS 25 "Contabilizarea plasamentelor"). În unele jurisdicții, reevaluarea sau altă ajustare a unui activ la valoarea justă afectează beneficiul impozabil (pierderea fiscală) a exercițiului. În consecință, baza fiscală a activului este ajustată, neapărând o diferență temporală. În alte jurisdicții, reevaluarea sau ajustarea unui activ nu afectează beneficiul impozabil al exercițiului în care are loc reevaluarea sau ajustarea şi, în consecință, baza fiscală a activului nu este ajustată. Totuşi, recuperarea viitoare a valorii contabile va genera un flux de avantaje economice impozabile, pentru întreprindere, a cărei mărime va fi diferită de cea care va fi deductibilă fiscal. Diferența între valoarea contabilă a unui activ reevaluat şi baza sa fiscală este o diferență temporală care dă naştere unui activ sau unui pasiv de impozit amânat. Acest fapt este adevărat, chiar dacă:

(a) întreprinderea nu are intenția de a proceda la ieşirea bunului din activul său. În acest caz, valoarea netă contabilă reevaluată a activului va fi recuperată prin utilizarea sa. Acest fapt va genera un rezultat fiscal mai mare decât amortizarea ce va fi, din punct de vedere fiscal, disponibilă, în cursul exercițiilor viitoare.

(b) impozitarea plusurilor sau minusurilor de valoare este decalată în timp în măsura în care veniturile procurate de ieşirea activului sunt investite în active similare. În acest caz, impozitul va trebui, la urma urmelor, să fie plătit cu ocazia vânzării sau a utilizării activelor similare.

Goodwill-ul

Goodwill-ul este excedentul costului de achiziție în raport cu partea cumpărătorului în valoarea justă a activelor şi pasivelor identificabile achiziționate. Numeroase administrații fiscale nu autorizează deducerea amortizării goodwill-ului în determinarea beneficiului impozabil. În plus, în astfel de jurisdicții, costul goodwill-ului, adesea, nu este deductibil, cu ocazia cedării de către filială a activității în cauză. În astfel de jurisdicții, goodwill-ul are o bază fiscală egală cu zero. Orice diferență între valoarea contabilă a goodwill-ului şi baza sa fiscală nulă este o diferență temporală impozabilă. Totuşi, prezenta normă IAS 12 nu autorizează contabilizarea pasivului de impozit amânat ce decurge de aici, deoarece goodwill-ul este rezidual şi contabilizarea unui pasiv de impozit amânat ar creşte valoarea sa contabilă.

Contabilizarea inițială a unui activ sau a unui pasiv (initial recognition of an asset or liability)

O diferență temporală poate să survină cu ocazia contabilizării inițiale a unui activ sau a unui pasiv, ca de exemplu, atunci când costul unui activ nu este, parțial sau în totalitate, deductibil fiscal. Metoda de contabilizare, pentru o astfel de diferență temporală, va depinde de natura tranzacției ce a condus la contabilizarea inițială a activului:

(a) cu ocazia unei grupări de întreprinderi, o întreprindere contabilizează orice activ sau pasiv de impozit amânat, şi acest fapt modifică mărimea goodwill-ului sau a goodwill-ului negativ;
(b) dacă tranzacția afectează fie beneficiul contabil, fie beneficiul impozabil, o întreprindere contabilizează orice activ sau pasiv de impozit amânat şi înscrie cheltuiala sau venitul de impozit amânat, care rezultă de aici, în contul de profit şi pierdere;
(c) dacă tranzacția nu este o grupare de întreprinderi şi dacă ea nu afectează nici beneficiul contabil, nici beneficiul impozabil, o întreprindere ar trebui, cu unele excepții, să contabilizeze activul sau pasivul de impozit amânat care rezultă de aici şi să ajusteze valoarea contabilă a activului sau a pasivului, pentru aceeaşi valoare; astfel de ajustări ar face situațiile financiare mai puțin transparente; de asemenea, prezenta normă IAS 12 nu autorizează contabilizarea de către o întreprindere a activului sau pasivului de impozit amânat care rezultă fie cu ocazia contabilizării inițiale, fie ulterior; de altfel, atunci când activul este amortizat, o întreprindere nu contabilizează schimbările ulterioare ale unui activ sau pasiv de impozit amânat necontabilizat.

În conformitate cu norma IAS 32, emitentul unui instrument financiar compus, de exemplu o obligațiune convertibilă, clasifică componenta datorie, la pasive (externe), şi componenta capitaluri proprii, la capitaluri proprii. În unele jurisdicții, baza fiscală a componentei datorie, cu ocazia contabilizării inițiale, este egală cu valoarea contabilă inițială a sumei componentelor datorie şi capitaluri proprii ale instrumentului. Diferența temporală impozabilă rezultată se produce cu ocazia contabilizării inițiale a componentei capitaluri proprii, distinct de cea a componentei datorie. În consecință, întreprinderea contabilizează pasivul de impozit amânat ce rezultă de aici. Vom vedea că impozitul amânat este imputat direct valorii contabile a componentei capitaluri proprii. De asemenea, vom constata că schimbările ulterioare ale pasivului de impozit amânat sunt contabilizate la contul de profit şi pierdere, sub formă de cheltuială (venit) de impozit amânat.

Exemplu ce ilustrează paragraful (c) anterior[16]

O întreprindere vizează să utilizeze un activ al cărui cost este de 1.000 u.m., în timpul duratei sale de utilitate de 5 ani, ca apoi să-l cedeze, în momentul în care valoarea reziduală este zero. Cota de impozit este de 40%. Din punct de vedere fiscal, amortizarea acestui activ nu este deductibilă. Cu ocazia cesiunii, nici un plus de valoare nu este impozabil şi nici un minus de valoare nu este deductibil.

Atunci când întreprinderea recuperează valoarea contabilă a activului, ea realizează un rezultat fiscal de 1.000 u.m. şi plăteşte un impozit de 1.000 x 40% = 400 u.m. Ea nu contabilizează pasivul de impozit amânat de 400 u.m. care ar rezulta din operație, deoarece el decurge din contabilizarea inițială a activului.

Anul următor, valoarea contabilă a activului este de 1.000 - (1.000/5 ani) = 800 u.m. Realizând un rezultat fiscal de 800 u.m., întreprinderea plăteşte un impozit de 800 x 40% = 320 u.m., deoarece acesta rezultă din contabilizarea inițială a activului.

[16] Exemplul este preluat din lucrarea *International Accounting Standards 1999*, pagina 254 (ca, de altfel, întreaga bază reglementară expusă în prezentul paragraf şi cele precedente).

3.3.2. Diferențele temporale deductibile (Deductible temporary differences)

Un activ de impozit amânat trebuie să fie contabilizat pentru toate diferențele temporale deductibile, în măsura în care este probabil ca un beneficiu impozabil, asupra căruia vor putea să fie imputate aceste diferențe temporale deductibile, să fie disponibil, exceptând situația în care este generat activul de impozit amânat:

(a) fie printr-un goodwill negativ tratat ca un venit amânat, în conformitate cu IAS 22 "Grupările de întreprinderi";

(b) fie prin contabilizarea inițială a unui activ sau a unui pasiv, într-o tranzacție care:

- **nu este o grupare de întreprinderi; şi**
- **nu afectează nici beneficiul contabil, nici beneficiul impozabil (pierderea fiscală), la data tranzacției.**

Totuşi, pentru diferențele temporale deductibile relative la participații în filiale, întreprinderi asociate şi întreprinderi de tip "joint ventures", precum şi la investiții în sucursale, trebuie să fie contabilizat un activ de impozit amânat.

Faptul că **valoarea sa contabilă** va fi **decontată** în cursul exercițiilor viitoare, printr-o ieşire de resurse reprezentative de avantaje economice, ieşire realizată de întreprindere, este un fapt **inerent contabilizării unui pasiv (extern)**. Atunci când aceste resurse ies din întreprindere, mărimea lor poate să fie, parțial sau în totalitate, deductibilă, cu ocazia determinării beneficiului impozabil al unui exercițiu ulterior celui în cursul căruia este contabilizat pasivul (extern). Atunci, rezultă de aici o diferență temporală între valoarea contabilă a pasivului şi baza sa fiscală. În consecință, un activ de impozit amânat este generat în numele impozitelor asupra rezultatului ce vor fi recuperabile în cursul exercițiilor viitoare, atunci când această parte din pasiv (extern) va fi admisă pentru a fi dedusă din beneficiul impozabil. În acelaşi mod, dacă valoarea contabilă a unui activ este mai mică decât baza sa fiscală, diferența dă naştere la un activ de impozit amânat care va fi recuperabil în exercițiile viitoare, în numele impozitelor asupra rezultatului.

Exemplu

O întreprindere contabilizează un provizion pentru garanții de 100 u.m. Din punct de vedere fiscal, costurile de garanție nu sunt deductibile decât atunci când întreprinderea plăteşte reclamațiile. Cota de impozit este de 25%.

Baza fiscală a pasivului este egală cu zero (valoarea contabilă de 100 u.m. minus valoarea care va fi fiscal deductibilă, în exercițiile următoare, în numele acestui pasiv (extern)). Decontând datoria la nivelul valorii ei contabile, întreprinderea va reduce beneficiul său impozabil viitor cu 100 u.m. şi, ca atare, ea va reduce plățile viitoare de impozit cu 25 u.m. (100 x 25%). Diferența între valoarea contabilă de 100 u.m. şi baza fiscală (zero) este o diferență temporală deductibilă (în sumă de 100 u.m.). În consecință, întreprinderea contabilizează un activ de impozit amânat de 25 u.m. (100 x 25%) dacă este probabil ca ea să degaje, în cursul exercițiilor viitoare, un beneficiu impozabil suficient pentru a putea profita de această reducere de plată de impozit.

Exemple de diferențe temporale deductibile care generează active de impozit amânat:

(a) Costurile relative la prestațiile de pensionare pot să fie deduse din beneficiul contabil al anilor de serviciu ai salariatului, dar deduse din beneficiul impozabil, fie atunci când întreprinderea varsă cotizațiile sale la un fond, fie atunci când ea plăteşte pensiile. Diferența între valoarea contabilă a pasivului extern şi baza sa fiscală, care, în general, este egală cu zero, este o diferență temporală. Această diferență temporală deductibilă generează un activ de impozit amânat, atunci când întreprinderea obține avantaje economice, prin intermediul unei reduceri a beneficiului său impozabil, cu ocazia vărsării cotizațiilor sau a plății pensiilor.

(b) Cheltuielile de cercetare sunt contabilizate la cheltuieli în beneficiul contabil al exercițiului în cursul căruia ele sunt angajate, dar pot să nu fie din punct de vedere fiscal deductibile înaintea unei anumite perioade. Diferența între baza fiscală a cheltuielilor de cercetare care este suma a cărei deducere va fi autorizată de administrația fiscală, în cursul exercițiilor ulterioare, şi valoarea sa contabilă (egală cu zero) este o diferență temporală deductibilă care dă naştere unui activ de impozit amânat.

(c) Într-o grupare de întreprinderi, prin **achiziție**, costul achiziției este afectat activelor şi pasivelor contabilizate prin referire la valoarea lor justă la data operației de schimb. Atunci când, cu ocazia unei achiziții, un pasiv (extern) este contabilizat, dar când costurile implicate nu sunt din punct de vedere fiscal deductibile decât în cursul exercițiilor ulterioare, apare o diferență temporală deductibilă, care generează un activ de impozit amânat. De asemenea, un activ de impozit amânat apare atunci când valoarea justă a unui activ identificabil achiziționat este mai mică decât baza sa fiscală. În cele două cazuri, activul de impozit amânat ce rezultă afectează goodwill-ul.

(d) Unele active pot să fie contabilizate la valoarea justă sau pot să fie reevaluate, fără ca, în consecință, baza lor fiscală să fie ajustată. Dacă baza fiscală a activului este mai mare decât valoarea sa contabilă, se produce o diferență temporală deductibilă.

O inversare (reversal) a diferențelor temporale deductibile conduce la reducerea beneficiilor impozabile ale exercițiilor ulterioare. Totuşi, avantajele economice ce iau forma unei reduceri de plată de impozit nu vor fi în beneficiul întreprinderii decât dacă ea obține beneficii impozabile suficiente pentru a compensa aceste deduceri. În consecință, o întreprindere nu contabilizează active de impozite amânate decât dacă este probabil ca ea să dispună de beneficii impozabile asupra cărora să poată fi imputate diferențele temporale deductibile.

Este probabil ca întreprinderea să dispună de un beneficiu impozabil asupra căruia ea să impute o diferență temporală deductibilă, atunci când vor exista diferențe temporale impozabile suficiente, diferențe legate de la aceeaşi autoritate fiscală şi relative la aceeaşi entitate impozabilă şi de la care se aşteaptă ca ele să se inverseze (are expected to reverse):

(a) în cursul exercițiului în cursul căruia se aşteptă ca diferențele temporale deductibile să se inverseze; sau

(b) în cursul exercițiilor asupra cărora pierderea fiscală ce rezultă din activul de impozit amânat să poată fi reportată în urmă sau înainte.

În aceste cazuri, activul de impozit amânat este contabilizat în exercițiul în cursul căruia se produc diferențele temporale deductibile.

Atunci când diferențele temporale impozabile, ce se referă la aceeaşi autoritate fiscală şi care sunt relative la aceeaşi entitate impozabilă, sunt insuficiente, activul de impozit amânat este contabilizat atâta timp cât:

(a) este probabil ca întreprinderea să degaje un beneficiu impozabil suficient, relativ la aceeaşi administrație fiscală şi pentru aceeaşi entitate impozabilă, în exercițiul în cursul căruia diferențele temporale deductibile se vor inversa (sau în cazul exercițiilor în care pierderea fiscală ce rezultă din activul de impozit amânat va putea să fie reportată în urmă sau înainte). Pentru a aprecia în ce măsură ea va degaja beneficii impozabile suficiente, în cursul exercițiilor ulterioare, o întreprindere ignoră sumele impozabile ce rezultă din diferențele temporale deductibile, care se aşteaptă să ia naştere în cursul exercițiilor viitoare, deoarece activul de impozit amânat, ce rezultă din aceste diferențe temporale, va impune el însuşi beneficiile impozabile viitoare, pentru a putea să fie utilizat; sau

(b) gestiunea fiscală a întreprinderii îi conferă oportunitatea de a genera un beneficiu impozabil, în cursul exercițiilor corespunzătoare.

Oportunitățile legate de gestiunea fiscală sunt acțiuni pe care întreprinderea le realizează pentru a genera sau a creşte un beneficiu impozabil, în cursul unui exercițiu dat, situat înaintea datei de expirare a dreptului de a utiliza pierderea fiscală sau creditul de impozit. Astfel, este probabil ca, în anumite jurisdicții, să se genereze sau să crească beneficiul impozabil:

- prin impozitarea veniturilor din dobânzi, după cum ele sunt încasate sau urmează să fie primite (sunt angajate);
- decalând în timp cererea de a realiza anumite deduceri din beneficiul impozabil;
- vânzând şi apoi luând în locație (leasing back) activele ce au fost apreciate, dar a căror bază fiscală nu a fost ajustată, pentru a reflecta această apreciere; şi
- vânzând un activ care generează, astfel, un venit neimpozabil (de exemplu, în anumite jurisdicții o obligațiune guvernamentală), pentru a cumpăra un alt activ ce generează un rezultat fiscal.

Atunci când oportunitățile legate de gestiunea fiscală "transferă" beneficii impozabile, de la un exercițiu mai îndepărtat la un exercițiu mai apropiat, utilizarea reportului înainte al unei pierderi fiscale sau al unui credit de impozit presupune, totdeauna, existența unui beneficiu impozabil viitor ce provine din alte surse decât diferențele temporale viitoare create.

Goodwill-ul negativ

Prezenta normă nu autorizează contabilizarea unui activ de impozit amânat ce provine din diferențele temporale deductibile asociate unui goodwill negativ, care este tratat ca un venit amânat, în conformitate cu norma IAS 22, deoarece goodwill-ul negativ este un element rezidual (un rest), iar contabilizarea unui activ de impozit amânat ar conduce la creşterea valorii contabile a goodwill-ului negativ.

Contabilizarea inițială a unui activ sau a unui pasiv

Cazul unei subvenții publice neimpozabile, legată de un activ, dedusă pentru a ajunge la valoarea contabilă a unui activ, dar care, din motive fiscale, nu este dedusă din mărimea amortizabilă a activului (altfel spus, din baza sa fiscală), ilustrează cazul unui activ de impozit amânat, generat cu ocazia contabilizării inițiale a unui activ. Valoarea contabilă a activului este mai mică decât baza sa fiscală, de unde o diferență temporală deductibilă. De asemenea, subvențiile publice pot să fie contabilizate la venituri amânate, caz în care diferența între venitul amânat şi baza sa fiscală egală cu zero este o diferență temporală deductibilă. Indiferent care este metoda de prezentare reținută, o întreprindere nu contabilizează activul de impozit amânat care rezultă.

3.3.3. Pierderile fiscale şi creditele de impozit neutilizate (Unused tax losses and unused tax credits)

Un activ de impozit amânat trebuie să fie contabilizat pentru reportul înainte de pierderi fiscale şi de credite de impozit neutilizate, în măsura în care este probabil ca să se dispună de beneficii impozabile viitoare asupra cărora vor putea să fie imputate aceste pierderi fiscale şi credite de impozit neutilizate.

Criteriile de contabilizare a activelor de impozit amânat care rezultă din reportul înainte de pierderi fiscale şi de credite de impozit neutilizate sunt aceleaşi ca şi cele reținute pentru contabilizarea activelor de impozit amânat rezultând din diferențele temporale deductibile. Totuşi, existența de pierderi fiscale neutilizate riscă să nu fie disponibile. În consecință, atunci când o întreprindere s-a confruntat cu pierderi recente, ea nu contabilizează un activ de impozit amânat, în numele acestor pierderi fiscale sau credite de impozit neutilizate, decât în măsura în care aceasta dispune de diferențe temporale impozabile suficiente sau de alte indicații convingătoare că va dispune de beneficii impozabile suficiente asupra cărora vor putea să se impute pierderile fiscale şi creditele de impozit neutilizate.

O întreprindere ia în considerare următoarele criterii, pentru a evalua probabilitatea cu care ea va degaja un beneficiu impozabil asupra căruia să se impute pierderile fiscale sau creditele de impozit neutilizate:

(a) întreprinderea dispune de diferențe temporale impozabile suficiente, în legătură cu aceeaşi autoritate fiscală şi aceeaşi entitate impozabilă, care vor genera sume impozabile asupra cărora vor putea să se impute pierderi fiscale şi credite de impozit, neutilizate înainte ca ele să expire;
(b) este probabil ca întreprinderea să degajeze beneficii impozabile, înainte ca pierderile fiscale sau creditele de impozit neutilizate să expire;
(c) pierderile fiscale neutilizate rezultă din cauze identificabile care nu se vor reproduce cu adevărat; şi
(d) oportunitățile legate de gestiunea fiscală a întreprinderii vor genera un beneficiu impozabil în exercițiul în cursul căruia vor putea să fie imputate pierderile fiscale sau creditele de impozit neutilizate.

În măsura în care nu este probabil ca întreprinderea să dispună de un beneficiu impozabil asupra căruia ea să poată imputa pierderile fiscale sau creditele de impozit neutilizate, activul de impozit amânat nu este contabilizat.

3.3.4. Reestimarea activelor de impozit amânat necontabilizate (Re-assessment of unrecognised deferred tax assets)

La fiecare închidere de exercițiu, o întreprindere reestimează activele de impozit amânat necontabilizate. O întreprindere contabilizează un activ de impozit amânat, care nu fusese înregistrat până în acel moment, în măsura în care a devenit probabil ca un beneficiu impozabil viitor să permită recuperarea activului de impozit amânat. De exemplu, o ameliorare a mediului comercial poate să majoreze probabilitatea ca întreprinderea să degajeze un beneficiu impozabil viitor, suficient pentru ca activul de impozit amânat să răspundă criteriilor de contabilizare enunțate anterior. Un alt exemplu este cazul în care o întreprindere reestimează activele de impozit amânat la data unei grupări de întreprinderi sau ulterior.

3.3.5. Participațiile în filiale, întreprinderi asociate, întreprinderi de tip "joint ventures" şi investițiile în sucursale (Investments in subsidiaries, branches and associates and interests in joint ventures)

Diferențe temporale apar şi atunci când valoarea contabilă a participațiilor în filiale, întreprinderi asociate şi întreprinderi de tip "joint ventures", precum şi a investițiilor în sucursale (adică, partea deținută de o societate-mamă sau investitor în activul net al unei filiale, întreprinderi asociate, întreprinderi de tip "joint ventures" sau sucursale, inclusiv valoarea contabilă a goodwill-ului) devine diferită de baza fiscală (care este adesea costul său) a participației sau a investiției. Astfel de diferențe pot să survină într-un anumit număr de circumstanțe diferite precum:

(a) existența de beneficii nedistribuite de către filiale, sucursale, întreprinderi asociate şi întreprinderi de tip "joint ventures";
(b) variațiile de cursuri de schimb, atunci când societatea-mamă şi filiala sa sunt instalate în diferite țări; şi
(c) o reducere a valorii contabile a unei participații într-o întreprindere asociată, la valoarea sa recuperabilă.

În situațiile financiare consolidate, diferența temporală poate să fie diferită de diferența temporală asociată acestei participații, în situațiile financiare individuale ale societății-mamă, dacă societatea-mamă contabilizează participația în situațiile sale financiare individuale, la nivelul costului şi al mărimilor reevaluate.

O întreprindere trebuie să contabilizeze un pasiv de impozit amânat pentru toate diferențele temporale impozabile legate de participațiile în filiale, întreprinderi asociate, întreprinderi de tip "joint ventures" şi de investiții în sucursale, exceptând situația şi în măsura în care următoarele două condiții sunt îndeplinite:

(a) societatea-mamă, investitorul sau întreprinderea de tip "joint ventures" (co-antreprenorul) este în măsură să controleze data la care diferența temporală se va inversa; şi
(b) este probabil ca diferența temporală să nu se inverseze, într-un viitor previzibil.

Cum societatea-mamă controlează politica filialei sale în materie de dividende, ea este în măsură să controleze scadența inversării diferențelor temporale legate de această participație (nu numai cele generate de beneficiile nedistribuite, dar, de asemenea, şi cele

generate de diferențele de conversiune). Mai mult, ar fi adesea imposibil să se determine mărimea impozitelor asupra rezultatului care ar trebui să fie plătite, atunci când diferența temporală s-ar inversa. Ca atare, atunci când societatea-mamă a decis să nu distribuie aceste beneficii, într-un viitor previzibil, ea nu contabilizează pasiv de impozit amânat. Același rationament se aplică investițiilor în sucursale.

O întreprindere contabilizează în propria sa monedă activele și pasivele nemonetare ale unei activități în străinătate, care face parte integrantă din activitățile societății-mamă (a se vedea, în acest sens, norma IAS 21 "Efectele variațiilor privind cursurile monedelor străine"). Când beneficiul impozabil sau pierderea fiscală al/a activității în străinătate (și ca atare, baza fiscală a activelor și pasivelor nemonetare) este determinat/ă în monedă străină, variațiile cursurilor de schimb generează diferențe temporale. Cum diferențele temporale se referă la activele și pasivele proprii activității în străinătate și nu la participația întreprinderii care prezintă situațiile financiare relative la această activitate în străinătate, întreprinderea ce prezintă situațiile financiare contabilizează pasivul sau activul de impozit amânat ce rezultă dintr-o astfel de activitate. Impozitul amânat care rezultă de aici este înscris la cheltuieli sau la venituri, în contul de profit și pierdere.

Un investitor într-o întreprindere asociată nu controlează această întreprindere și, ca atare, nu este în mod normal într-o poziție care să-i permită să determine politica sa în materie de dividende. De aceea, în absența unui acord care să prevadă că beneficiile întreprinderii asociate nu vor fi distribuite într-un viitor previzibil, investitorul contabilizează un pasiv de impozit amânat generat de diferențele temporale impozabile, legate de participația sa în întreprinderea asociată. În anumite cazuri, un investitor poate să nu fie în măsură să determine mărimea impozitului care va trebui să fie plătit, dacă el recuperează costul investiției sale într-o întreprindere asociată, dar el poate să determine dacă această mărime va fi egală sau mai mare cu/decât o mărime minimă (plafon). În acest caz, pasivul de impozit amânat este evaluat la acestă mărime.

Acordul între părțile unei întreprinderi de tip "joint ventures" regizează, în mod normal, împărțirea beneficiilor și precizează dacă deciziile privind acest subiect impun consimțământul tuturor părților (coantreprenorilor) sau al unei majorități specifice de coantreprenori. Atunci când coantreprenorul poate să controleze împărțirea beneficiilor și când este probabil ca aceste beneficii să nu fie distribuite într-un viitor previzibil, nu trebuie să se contabilizeze un pasiv de impozit amânat.

O întreprindere trebuie să contabilizeze un activ de impozit amânat pentru toate diferențele temporale deductibile generate de participațiile în filiale, întreprinderi asociate, întreprinderi de tip "joint ventures" și de investițiile în sucursale, numai în măsura în care este probabil ca:

(a) diferența temporală să se inverseze într-un viitor previzibil; și

(b) să existe un beneficiu impozabil asupra căruia să se poată imputa diferența temporală.

Pentru a determina dacă un activ de impozit amânat este contabilizat în numele diferențelor temporale deductibile ce rezultă din participarea sa în filiale, întreprinderi asociate, întreprinderi de tip "joint ventures" și din investiții în sucursale, o întreprindere ia în considerare comentariile enunțate anterior (a se vedea subparagraful "Diferențe temporale deductibile").

3.4. **Evaluarea** (measurement)

Pasivele (activele) de impozit exigibil ale exercițiului și exercițiilor precedente trebuie să fie evaluate la nivelul valorii ce se așteaptă a fi plătită de (sau recuperată de la) administrațiile fiscale, prin utilizarea cotelor de impozit (și a reglementărilor fiscale) care au fost adoptate sau cvasiadoptate la data închiderii exercițiului.

Activele și pasivele de impozit amânat trebuie să fie evaluate la nivelul cotelor de impozit a căror aplicare este așteptată pentru exercițiul în cursul căruia activul va fi realizat sau pasivul (datoria) va fi decontat, pe baza cotelor de impozit (și a reglementărilor fiscale) ce au fost adoptate sau cvasiadoptate, la data închiderii exercițiului.

Activele și pasivele de impozit exigibil și amânat sunt evaluate, în general, prin utilizarea cotelor de impozit (și a reglementărilor fiscale) care au fost adoptate. Totuși, în unele jurisdicții, anunțarea cotelor de impozit (și de reglementări fiscale) de către puterea publică (stat) are din punct de vedere practic efectul unei adoptări efective, care poate să urmeze anunțării unei perioade de mai multe luni. În aceste condiții, activele și pasivele de impozit sunt evaluate prin utilizarea cotei de impozit (și ale reglementărilor fiscale) anunțată.

Atunci când cote de impozit diferite se aplică la niveluri diferite de rezultat impozabil, activele și pasivele de impozit amânat sunt evaluate prin utilizarea cotelor medii care se așteaptă să fie aplicate la beneficiul impozabil (pierderea fiscală) a exercițiilor în cursul cărora se așteaptă ca diferențele temporale să se inverseze.

După cum am precizat anterior, prezenta normă nu precizează când și cum o întreprindere trebuie să contabilizeze consecințele fiscale ale vărsării de dividende și alte distribuiri ale întreprinderii ce prezintă situațiile financiare.

Evaluarea activelor și pasivelor de impozit amânat trebuie să reflecte consecințele fiscale ce ar rezulta din modul în care întreprinderea se așteaptă, la data închiderii exercițiului, să recupereze sau să deconteze valoarea contabilă a activelor și pasivelor (datoriilor) sale.

În unele jurisdicții, modul în care o întreprindere recuperează (decontează) valoarea contabilă a activelor (datoriilor) sale poate să aibă o incidență asupra unuia dintre următoarele două elemente:

(a) cota de impozit aplicabilă cu ocazia recuperării (decontării) valorii contabile a activului (datoriei); și

(b) baza fiscală a activului (datoriei).

În astfel de cazuri, o întreprindere evaluează activele și datoriile sale de impozit amânat, prin utilizarea cotei de impozit și a bazei fiscale ce sunt coerente cu modul așteptat al recuperării sau decontării.

Exemplul A[17]

Un activ are o valoare contabilă de 100 și o bază fiscală de 60. În cazul vânzării activului este aplicabilă o cotă de impozit de 20%. Pentru restul rezultatului, cota de impozit este de 30%.

Întreprinderea contabilizează un pasiv de impozit amânat de 8 (adică 40 x 20%), dacă ea intenționează să vândă activul și să nu-l mai utilizeze, și un pasiv de impozit amânat de 12 (adică 40 x 30%), dacă intenționează să conserve activul și să recupereze valoarea sa contabilă prin utilizare.

---

[17] *International Accounting Standards 1999*, pagina 263.

Exemplul B[18]

Un activ care a costat 100 are o valoare contabilă de 80 şi este reevaluat la nivelul sumei de 150. Din punct de vedere fiscal, nu s-a procedat la o ajustare echivalentă. Amortizarea cumulată fiscală este de 30, iar cota de impozit, de 30%. Dacă activul este vândut la o valoare mai mare decât preţul său, se va ţine cont de amortizarea fiscală cumulată de 30, în rezultatul fiscal, iar diferenţa (excedent) între venitul din cesiune şi cost nu va fi impozabilă.

Baza fiscală a activului este de 70. Se constată o diferenţă temporală taxabilă de 80. Dacă întreprinderea se aşteaptă să recupereze valoarea contabilă a activului prin utilizarea acestuia, ea trebuie să obţină un rezultat fiscal de 150, dar nu va putea deduce decât o amortizare de 70. Plecând de la această bază, se constată un pasiv de impozit amânat de 24 (adică, 80 x 30%). Dacă întreprinderea se aşteaptă să recupereze valoarea contabilă a activului prin cesiunea imediată a acestuia şi realizarea unui venit din cesiune de 150, pasivul de impozit amânat este calculat după cum urmează:

	Diferenţa temporală impozabilă	Cota de impozit	Pasivul de impozit amânat
Amortizarea fiscală cumulată	30	30%	9
Diferenţa (excedent) între venitul din cesiune şi cost	50	0%	-
Total	80		9

Exemplul C[18]

Datele sunt indentice cu exemplul B, cu excepţia următoare: dacă activul este vândut la o valoare mai mare decât costul său, amortizarea fiscală cumulată va fi luată în cont în beneficiul impozabil (cotă 30%), în timp ce venitul din cesiune va fi impozitat la o cotă de 40% după deducerea unui cost ajustat al inflaţiei de 110.

Dacă întreprinderea se aşteaptă să recupereze valoarea contabilă prin utilizarea activului, ea trebuie să obţină un rezultat fiscal de 150, dar nu va putea deduce decât o amortizare de 70. Plecând de aici, baza fiscală este de 70, se constată o diferenţă temporală impozabilă de 80 şi un pasiv de impozit amânat de 24 (adică, 80 x 30%), identic cu cel din exemplul B.

Dacă întreprinderea se aşteaptă să recupereze valoarea contabilă prin cesiunea imediată a activului la un venit din cesiune de 150, ea va putea deduce costul indexat de 110. Plusul de valoare de 40 va fi impozitat la o cotă de 40%. În plus, amortizarea fiscală cumulată de 30 va fi inclusă în rezultatul fiscal şi impozitată la o cotă de 30%. Plecând de aici, baza fiscală este de 80 (adică, 110-30), se constată o diferenţă temporală impozabilă de 70 şi un pasiv de impozit amânat de 25 (adică, 40 x 40% + 30 x 30%).

(notă: conform subparagrafului "Elemente creditate sau debitate direct în capitalurile proprii", impozitul amânat suplimentar generat prin reevaluare este imputat direct capitalurilor proprii).

[18] *International Accounting Standards 1999*, paginile 246-265.

Activele şi pasivele de impozit amânat nu trebuie să fie actualizate

Determinarea în mod fiabil a activelor şi pasivelor de impozit amânat pe o bază actualizată impune realizarea unei programări detaliate a datei la care se va inversa fiecare diferență temporală. În multe cazuri, această planificare este imposibil sau extrem de dificil de stabilit. Ca atare, nu este adecvat să se impună actualizarea activelor şi pasivelor de impozit amânat. Autorizarea actualizării, fără ca totuşi această operație să fie impusă, ar conduce la active şi pasive de impozit amânat care nu sunt comparabile între întreprinderi. În consecință, prezenta normă nici nu impune, nici nu autorizează actualizarea activelor şi pasivelor de impozit amânat.

Diferențele temporale sunt determinate prin referire la valoarea contabilă a unui activ sau a unui pasiv (a unei datorii). O atare determinare se realizează chiar şi atunci când valoarea contabilă este ea însăşi determinată pe o bază actualizată ca, de exemplu, în cazul obligațiilor în materie de prestații de pensionare (a se vedea norma IAS 19 "Avantajele personalului").

Valoarea contabilă a unui activ de impozit amânat trebuie să fie revizuită la fiecare închidere de exercițiu. O întreprindere trebuie să reducă valoarea contabilă a unui activ de impozit amânat în măsura în care nu mai este probabil ca un beneficiu impozabil suficient să fie disponibil pentru a permite utilizarea avantajului acestui activ de impozit amânat luat în totalitatea sa sau în mod parțial. O astfel de reducere trebuie să fie reluată (diminuată) în măsura în care este probabil să fie disponibile beneficii impozabile suficiente.

3.5. Contabilizarea impozitului exigibil şi a impozitului amânat (Recognition of current and deferred tax)

Contabilizarea efectelor asupra impozitului exigibil şi asupra impozitului amânat, aferente unei tranzacții sau unui alt eveniment, este în coerență cu înregistrarea însăşi a tranzacției sau evenimentului.

3.5.1. Afectarea contului de profit şi pierdere

Impozitul exigibil şi amânat trebuie să fie contabilizat la venituri sau la cheltuieli şi inclus în rezultatul net al exercițiului, exceptând situația în care impozitul este generat:

(a) fie de o tranzacție sau de un eveniment care este contabilizat(ă) direct la capitaluri proprii, în acelaşi exercițiu sau într-un exercițiu diferit;

(b) fie în contextul unei grupări de întreprinderi sub forma unei achiziții.

Majoritatea pasivelor (datoriilor) şi activelor de impozit amânat sunt generate atunci când venitul sau cheltuiala este luat(ă) în cont în beneficiul contabil al unui exercițiu şi în beneficiul impozabil (pierderea fiscală) a unui alt exercițiu. Acest caz apare în exemplele următoare:

(a) veniturile din dobânzi, din redevențe, din dividende sunt obținute la termenul scadent şi sunt luate în cont în beneficiul contabil, în funcție de timpul scurs, conform normei IAS 18 "Veniturile activităților ordinare" şi în beneficiul impozabil (pierdere fiscală) în funcție de încasări; şi

(b) costuri ale imobilizărilor necorporale au fost înscrise la activ, conform normei IAS 38 "Imobilizările necorporale" şi sunt amortizate afectând contul de profit şi pierdere, dar ele au fost deduse din punct de vedere fiscal, atunci când au fost angajate.

Valoarea contabilă a activelor şi pasivelor de impozit amânat poate să varieze chiar dacă nu există schimbare în mărimea diferenţelor temporale corespondente. Acest fapt poate să se producă, de exemplu, atunci când:

(a) are loc o schimbare în cota de impozitare sau în reglementarea fiscală;
(b) are loc o nouă apreciere a recuperabilităţii activelor de impozit amânat; sau
(c) are loc o schimbare în mod aşteptat de recuperare a unui activ.

Impozitul amânat care rezultă din astfel de situaţii este contabilizat la contul de profit şi pierdere, exceptând situaţia în care el se raportează la elemente anterior debitate sau creditate prin afectarea capitalurilor proprii.

3.5.2. Elementele creditate sau debitate în mod direct în capitalurile proprii (Items credited or charged directly to equity)

Impozitul exigibil şi amânat trebuie să fie în mod direct debitat sau creditat în capitalurile proprii dacă impozitul vizează elemente care au fost creditate sau debitate în mod direct în capitalurile proprii, în contextul aceluiaşi exerciţiu sau al unui exerciţiu diferit.

Unele norme contabile internaţionale impun sau autorizează creditarea sau debitarea anumitor elemente direct în capitalurile proprii. Pot fi citate, cu titlu de exemplu:

(a) o schimbare a valorii lor contabile generată de reevaluarea imobilizărilor corporale (în conexiune cu norma IAS 16 "Imobilizările corporale") sau a plasamentelor pe termen lung (în conexiune cu norma IAS 25 "Contabilizarea plasamentelor");
(b) o ajustare a soldului de deschidere al rezultatelor nedistribuite ca o consecinţă fie a unei schimbări de metode contabile aplicate în mod retrospectiv, fie a corectării unei erori fundamentale (în conexiune cu norma IAS 8 "Rezultatul net al exerciţiului, erori fundamentale şi schimbările de metode contabile");
(c) diferenţele de curs ce rezultă din conversiunea situaţiilor financiare ale unei entităţi străine (în conexiune cu norma IAS 21 "Efectele variaţiilor cursurilor monedelor străine"); şi
(d) valorile generate de contabilizarea iniţială a componentei "capitaluri proprii" a unui instrument financiar compus.

În unele circumstanţe excepţionale, poate să fie dificil să se determine mărimea impozitului exigibil şi amânat care se referă la elementele creditate sau debitate în capitalurile proprii. Acest caz poate să apară atunci când:

(a) cotele de impozit asupra rezultatului sunt progresive şi când este imposibil să se determine la ce cotă a fost impozitată o componentă specifică a beneficiului fiscal (pierderii fiscale);
(b) o schimbare în cota de impozit şi alte reguli fiscale afectează un activ sau un pasiv de impozit amânat relativ (în totalitate sau parţial) la un element care a fost debitat sau creditat în capitalurile proprii; sau

(c) o întreprindere determină că un activ de impozit amânat trebuie să fie contabilizat sau nu mai trebuie să fie contabilizat în totalitate şi ca activul de impozit amânat să se refere (în totalitate sau parțial) la un element anterior debitat sau creditat în capitalurile proprii.

În astfel de cazuri, impozitul exigibil şi amânat relativ la elementele în mod direct creditate sau debitate în capitalurile proprii este stabilit pe baza unei afectări proporționale, raționale a impozitului exigibil şi amânat al entității, în jurisdicția fiscală vizată, sau a unei alte metode ce conduce la o afectare mai adecvată pentru circumstanța dată.

Norma IAS 16 nu precizează dacă o întreprindere trebuie să transfere, în fiecare an, de la diferența din reevaluare la rezultate nedistribuite, o mărime (valoare) egală cu diferența între amortizarea activului reevaluat şi amortizarea bazată pe costul acestui activ. Dacă o întreprindere practică un astfel de transfer, mărimea transferată trebuie să fie ajustată cu impozitul amânat corespondent. Considerații similare se aplică transferurilor practicate cu ocazia ieşirii unei imobilizări corporale sau unui plasament.

Atunci când un activ este reevaluat din punct de vedere fiscal şi când această reevaluare se referă la o reevaluare contabilă a unui exercițiu anterior sau când se aşteaptă să fie contabilizată cu ocazia unui exercițiu ulterior, efectele fiscale ce rezultă atât din reevaluarea activului cât şi din ajustarea bazei fiscale sunt creditate sau debitate în capitalurile proprii ale exercițiilor în cursul cărora acestea (efectele) survin. Totuşi, dacă reevaluarea în scopuri fiscale nu se referă la o reevaluare contabilă a unui exercițiu precedent sau când este prevăzut să se realizeze în cursul unui exercițiu ulterior, efectele contabile ale ajustării bazei fiscale sunt contabilizate în contul de profit şi pierdere.

3.5.3. Impozitul amânat generat de o grupare de întreprinderi (Deferred tax arising from a business combination)

Aşa după cum am precizat anterior (alineatele legate de grupările de întreprinderi, subparagraful 3.1.) în cadrul unei grupări de întreprinderi sub forma unei achiziții pot să fie generate diferențe temporale. În conformitate cu norma IAS 22 "Grupările de întreprinderi", o întreprindere contabilizează orice activ (în măsura în care acesta satisface criteriile de contabilizare) şi pasiv de impozit amânat ce este recunoscut ca activ şi pasiv identificabil la data achiziției. Din această cauză, activele şi pasivele de impozit amânat afectează goodwill-ul sau goodwill-ul negativ. Totuşi, conform celor expuse în alineatele subparagrafului "Diferențe temporale impozabile", o întreprindere nu contabilizează la pasive de impozit amânat generate de goodwill însuşi (dacă amortizarea goodwill-ului nu este deductibilă din punct de vedere fiscal), şi active de impozit amânat generate de un goodwill negativ neimpozabil tratat ca un venit amânat (deferred income).

Ca urmare a unei grupări de întreprinderi, un cumpărător poate să considere ca fiind probabilă recuperarea propriului său activ de impozit amânat, ce nu era contabilizat înainte de gruparea de întreprinderi. De exemplu, cumpărătorul poate să fie în măsură să utilizeze avantajul reprezentat de pierderile sale fiscale neutilizate, imputând asupra acestora beneficii impozabile viitoare ale întreprinderii cumpărate. În astfel de cazuri, cumpărătorul contabilizează un activ de impozit amânat şi ține cont de acesta în determinarea goodwill-ului sau goodwill-ului negativ generat de operația de achiziție.

Atunci când un activ de impozit amânat al întreprinderii achiziționate nu a fost contabilizat de cumpărător ca un activ identificabil la data unei grupări de întreprinderi și este contabilizat ulterior în situațiile financiare consolidate ale cumpărătorului, venitul de impozit amânat ce rezultă de aici este contabilizat la contul de profit și pierdere. În plus, cumpărătorul:

(a) ajustează valoarea contabilă brută a goodwill-ului și amortizările cumulate corespondente valorilor care ar fi fost înregistrate dacă activul de impozit amânat ar fi fost contabilizat ca activ identificabil la data grupării de întreprinderi; și

(b) contabilizează reducerea valorii nete contabile a goodwill-ului la cheltuieli.

Cu toate acestea, cumpărătorul nu trebuie nici să contabilizeze goodwill-ul negativ, nici să majoreze valoarea contabilă a unui goodwill negativ.

Exemplu[19]

O întreprindere a achiziționat o filială care avea diferențe temporale deductibile de 300. La data achiziției, cota de impozit era de 30%. Activul de impozit amânat ce rezultă, în sumă de 90, nu a fost contabilizat ca activ identificabil cu ocazia determinării goodwill-ului de 500, ce rezultă din achiziție. Goodwill-ul este amortizat pe o durată de 20 de ani. Doi ani după achiziție, întreprinderea a estimat că beneficiul impozabil viitor va fi probabil suficient pentru a permite întreprinderii să recupereze avantajul reprezentat de toate diferențele temporale deductibile.

Întreprinderea contabilizează un activ de impozit amânat de 90 (adică, 300 x 30%), iar în contul de profit și pierdere, un venit de impozit amânat de 90. De asemenea, ea reduce costul goodwill-ului cu 90 și amortizarea cumulată corespondentă cu 9 (reprezentând 2 ani de amortizare). Soldul de 81 (adică, 90-9) este contabilizat la cheltuieli în contul de profit și pierdere. Astfel, costul goodwill-ului și amortizarea cumulată corespondentă sunt reduse la 500 – 90 = 410, respectiv la 500/20 x 2 – 9 = 41, care ar fi fost înregistrate dacă un activ de impozit amânat de 90 ar fi fost contabilizat ca activ identificabil la data grupării de întreprinderi.

Dacă mărimea cotei de impozit este majorată la 40%, întreprinderea contabilizează un activ de impozit amânat de 120 (adică, 300 x 40%), iar în contul de profit și pierdere, un venit de impozit amânat de 120. Dacă mărimea cotei este redusă la 20%, întreprinderea contabilizează un activ de impozit amânat de 60 (adică, 300 x 20%) și un venit de impozit amânat de 60. În cele două cazuri, întreprinderea reduce, de asemenea, costul goodwill-ului cu 90 și amortizarea cumulată corespondentă cu 9 și contabilizează soldul de 90 – 9 = 81, la cheltuieli, în contul de profit și pierdere.

3.6. Prezentare (Presentation)

3.6.1. Activele și pasivele de impozit (Tax assets and tax liabilities)

Activele și pasivele de impozit trebuie să fie prezentate în bilanț separat de celelalte active și pasive (datorii). Activele și pasivele de impozit amânat trebuie să fie prezentate distinct de activele și pasivele de impozit exigibil.

Atunci când o întreprindere prezintă distinct activele și pasivele sale curente de activele și pasivele sale necurente, în situațiile sale financiare, ea nu trebuie să clasifice activele (pasivele) de impozit amânat în categoria activelor (pasivelor) curente.

---

[19] *International Accounting Standards 1999*, pagina 270.

Compensarea (offset)

O întreprindere trebuie să compenseze activele şi pasivele de impozit exigibil dacă, şi numai dacă, ea:

(a) are un drept din punct de vedere juridic executoriu de a compensa valorile (mărimile) contabilizate; şi

(b) are intenţia fie de a deconta mărimea netă, fie de a realiza activul şi de a deconta pasivul (datoria) în mod simultan.

Cu toate că activele şi pasivele de impozit exigibil sunt contabilizate şi evaluate în mod separat, ele sunt compensate în bilanţ sub rezerva respectării de criterii similare celor stabilite pentru instrumentele financiare, în cadrul normei IAS 32 "Instrumentele financiare: informaţii de furnizat şi prezentare". O întreprindere va avea, în mod normal, un drept din punct de vedere juridic executoriu de a compensa un activ şi un pasiv de impozit exigibil, atunci când aceste două elemente vizează impozite asupra rezultatului prelevate de aceeaşi autoritate fiscală şi dacă această autoritate permite întreprinderii să efectueze sau să primească o singură plată netă.

În situaţiile financiare consolidate, un activ de impozit exigibil al unei întreprinderi aparţinând unui grup este compensat cu pasivul de impozit exigibil al unei alte întreprinderi a grupului dacă, şi numai dacă, întreprinderile vizate au un drept din punct de vedere juridic executoriu de a efectua sau de a primi o singură plată netă şi ele au intenţia de a efectua sau de a primi o astfel de plată netă sau de a recupera activul şi de a deconta pasivul (datoria) în mod simultan.

O întreprindere trebuie să compenseze activele şi pasivele de impozit amânat dacă, şi numai dacă:

(a) ea are un drept din punct de vedere juridic executoriu de a compensa activele şi pasivele de impozit exigibil; şi

(b) activele şi pasivele de impozit amânat vizează impozite asupra rezultatului, prelevate de aceeaşi autoritate fiscală:

(i) fie referitor la aceeaşi entitate impozabilă;

(ii) fie referitor la entităţi impozabile diferite care au intenţia, fie de a deconta pasivele (datoriile) şi activele de impozit exigibil pe baza mărimii lor nete, fie de a realiza activele şi de a deconta pasivele (datoriile) în mod simultan, cu ocazia fiecărui exerciţiu viitor în cursul căruia se aşteaptă ca valori (mărimi) semnificative de pasive (datorii) sau de active de impozit amânat să fie decontate sau recuperate.

Pentru a evita necesitatea unui scadenţar detaliat al datelor de inversare a fiecărei diferenţe temporale, prezenta normă impune unei întreprinderi să compenseze un activ şi un pasiv de impozit amânat ale aceleiaşi entităţi impozabile dacă, şi numai dacă, aceste două elemente sunt legate de impozite asupra rezultatului, prelevate de aceeaşi autoritate fiscală şi dacă întreprinderea are un drept din punct de vedere juridic executoriu de a compensa activele şi pasivele de impozit exigibil.

În cazuri rare, o întreprindere poate să aibă un drept din punct de vedere juridic executoriu de a compensa şi intenţia de a deconta mărimea netă pentru unele exerciţii (în mod evident că pentru altele, întreprinderea nu are acest drept şi această intenţie). În astfel de cazuri rare, poate să fie impus un scadenţar detaliat pentru a stabili în mod fiabil dacă pasivul

de impozit amânat al unei entități impozabile va presupune plăți de impozit majorate în același exercițiu ca și cel în cursul căruia un activ de impozit amânat al unei entități impozabile va conduce la plăți de impozit diminuate, la această a doua entitate impozabilă.

3.6.2. Cheltuiala privind impozitul (Tax expense)

Cheltuiala (venitul) privind impozitul relativ(ă) la rezultatul activităților ordinare (Tax expense (income) related to profit or loss from ordinary activities)

Cheltuiala (venitul) de impozit relativ(ă) la rezultatul activităților ordinare trebuie să fie prezentat(ă) în contul de profit și pierdere.

Diferențele de conversiune relative la activele și pasivele de impozit amânat străin (Exchange differences on deferred foreign tax liabilities or assets)

Cu toate că norma IAS 21 impune contabilizarea la venituri sau la cheltuieli a anumitor diferențe de curs, ea nu specifică în care post al contului de profit și pierdere trebuie să fie prezentate aceste diferențe. Ca atare, atunci când sunt contabilizate în contul de profit și pierdere diferențe de curs ce rezultă din conversiunea pasivelor sau activelor de impozit amânat străin, aceste diferențe pot să fie incluse la cheltuieli (venituri) de impozit amânat dacă o atare prezentare este considerată cea mai pertinentă pentru utilizatorii situațiilor financiare.

3.7. Informații de furnizat (Disclosure)

Principalele componente ale cheltuielii (venitului) privind impozitul trebuie să fie prezentate în mod distinct.

Componentele cheltuielii (venitului) privind impozitul pot cuprinde:

(a) cheltuiala (venitul) de impozit exigibil;

(b) orice ajustare contabilizată în cursul exercițiului în numele impozitului exigibil al exercițiilor anterioare;

(c) mărimea cheltuielii (venitului) de impozit amânat aferentă generării și inversării diferențelor temporale;

(d) mărimea cheltuielii (venitului) de impozit amânat aferentă variațiilor cotelor de impozit sau ajustării impozitelor noi;

(e) mărimea avantajului ce rezultă dintr-un deficit fiscal, dintr-un credit de impozit sau dintr-o diferență temporală, în numele unui exercițiu anterior și necontabilizat în contextul acestui exercițiu, care este utilizat pentru reducerea cheltuielii de impozit exigibil;

(f) mărimea avantajului ce provine dintr-un deficit fiscal, dintr-un credit de impozit sau dintr-o diferență temporală în numele unui exercițiu anterior și necontabilizat în contextul acestui exercițiu, care este utilizat pentru reducerea cheltuielii de impozit amânat;

(g) cheltuiala de impozit amânat generată de reducerea valorii unui activ de impozit amânat sau reluarea (diminuarea) reducerii precedente de valoare; și

(h) mărimea cheltuielii (venitului) de impozit aferentă schimbărilor de metode contabile și erorilor fundamentale incluse în determinarea rezultatului net al exercițiului conform celeilalte prelucrări autorizate de norma IAS 8.

De asemenea, trebuie să fie prezentate în mod distinct următoarele elemente:

(a) totalul impozitului exigibil şi amânat referitor la elementele debitate sau creditate în capitalurile proprii;

(b) cheltuiala (venitul) de impozit relativ(ă) la elementele extraordinare contabilizate în cursul exercițiului;

(c) o explicare a relației între cheltuiala (venitul) de impozit şi beneficiul contabil, conform uneia dintre următoarele forme sau ambelor:

(i) o comparație între cheltuială (venitul) de impozit şi produsul rezultat din înmulțirea beneficiului contabil cu mărimea cotei (cotelor) de impozit aplicabile prin indicarea, de asemenea, a bazei de calcul al cotei (cotelor) de impozit aplicabile; sau

(ii) o comparație între cota medie efectivă de impozit şi cota de impozit aplicabilă, prin indicarea, de asemenea, a bazei de calcul al cotei de impozit aplicabile;

(d) o explicare a schimbărilor în cota (cotele) de impozit aplicabilă (aplicabile) în raport cu exercițiul precedent;

(e) mărimea (şi data expirării, dacă aceasta există) a diferențelor temporale deductibile, pierderile fiscale şi creditele de impozit neutilizate pentru care nici un activ de impozit amânat nu a fost contabilizat în bilanț;

(f) mărimea totală a diferențelor temporale legate de participațiile în filiale, întreprinderi asociate, întreprinderi de tip "joint ventures" şi investiții în sucursale, pentru care nu au fost contabilizate pasive de impozit amânat;

(g) pentru fiecare categorie de diferență temporală şi pentru fiecare categorie de pierderi fiscale şi de credite de impozit neutilizate:

(i) mărimea activelor şi pasivelor de impozite amânate contabilizate în bilanț, pentru fiecare exercițiu prezentat;

(ii) mărimea venitului sau cheltuielii de impozit amânat contabilizată în contul de profit şi pierdere, dacă ea nu este evidențiată prin variațiile mărimilor (valorilor) contabilizate în bilanț; şi

(h) pentru activitățile abandonate, cheltuiala de impozit ce vizează:

(i) câştigul sau pierderea legat(ă) de abandon; şi

(ii) rezultatul curent al activităților abandonate, pentru exercițiul în cauză, cât şi mărimile corespondente, pentru exercițiile anterioare prezentate.

O întreprindere trebuie să indice mărimea unui activ de impozit amânat şi natura elementelor probante ce justifică înregistrarea sa atunci când:

(a) utilizarea activului de impozit amânat depinde de beneficiile impozabile viitoare mai mari decât beneficiile generate de inversarea diferențelor temporale impozabile existente; şi

(b) întreprinderea a suportat o pierdere în timpul exercițiului în cauză sau al exercițiului precedent, în jurisdicția fiscală în care apare activul de impozit amânat.

O întreprindere indică natura şi mărimea fiecărui element extraordinar fie în contul de profit şi pierdere, fie în notele anexe la situațiile financiare. Atunci când informarea este furnizată în notele anexe la situațiile financiare, mărimea totală a ansamblului elementelor

extraordinare este prezentată în contul de profit şi pierdere în care rezultatul a fost corectat cu cheltuiala (venitul) total(ă) privind impozitul corespondent. Este fără îndoială util pentru utilizatorii situațiilor financiare să beneficieze de informații privind cheltuiala (venitul) referitoare (referitor) la impozitul corespondent pentru fiecare element extraordinar, dar este uneori dificil să se repartizeze cheltuiala (venitul) privind impozitul între astfel de elemente. În acest caz, cheltuiala (venitul) de impozit corespondent elementelor extraordinare poate să fie indicat în mod global.

Informațiile impuse în alineatele anterioare (în special alineatul (c)) ajută utilizatorii situațiilor financiare să înțeleagă în ce măsură relația între cheltuiala (venitul) privind impozitul şi beneficiul contabil este neobişnuită şi în depistarea factorilor semnificativi care ar putea să afecteze această relație în viitor. O atare relație poate să fie afectată de factori precum veniturile exonerate de impozit, cheltuielile nedeductibile din beneficiul impozabil (pierderea fiscală), efectul pierderilor fiscale şi cel al cotelor de impozit străine.

Foarte adesea, cota de impozit, care are semnificația cea mai mare, este cota națională de impunere în țara în care este situat sediul social al întreprinderii, care rezultă din adunarea cotelor de impozit aplicate la nivel național şi a celor aplicate la nivel local şi care sunt calculate la niveluri cvasisimilare de beneficiu impozabil (pierdere fiscală). Cota efectivă medie de impozit este egală cu cheltuiala (venitul) privind impozitul raportat(ă) la beneficiul contabil.

Conform normei IAS 10 "Eventualități şi evenimente ce survin după data închiderii exercițiului", o întreprindere furnizează o informare privind toate profiturile şi pierderile eventuale. De exemplu, profituri şi pierderi eventuale pot să fie generate de litigii în curs cu administrația fiscală. De asemenea, atunci când schimbările cotei de impozit sau de reglementare fiscală sunt adoptate sau anunțate după data închiderii, o întreprindere furnizează o informare referitoare la orice efect semnificativ al acestor schimbări asupra activelor şi pasivelor sale de impozit exigibil şi amânat.

3.8. Comparația cu alte texte şi practicile europene

În Statele Unite, contabilizarea impozitelor asupra beneficiilor este reglementată prin norma FAS 109. Ca şi în cazul normei internaționale, abordarea americană este una **bilanțieră**. Activele şi pasivele de impozite amânate sunt recalculate la sfârşitul fiecărei perioade pentru toate diferențele temporare ce există între valorile contabile şi fiscale ale elementelor de activ şi de pasiv. Calculul este efectuat pe baza cotei de impozit în vigoare (enacted tax rate) care va fi aplicabilă atunci când diferența se va inversa.

Pentru orice mărime de impozit amânat activ a cărei probabilitate de realizare este mai mică de 50%, este necesar un provizion pentru depreciere.

Activele şi pasivele (datoriile) de impozit amânat referitoare la aceeaşi entitate fiscală şi la aceeaşi jurisdicție fiscală trebuie să fie compensate atunci când scadența inversării lor este identică. Mărimile (valorile) reziduale trebuie să fie prezentate în bilanț, distingând în acest sens partea pe termen scurt de partea pe termen lung.

Notele anexe trebuie să includă, în special:

- o analiză a diferențelor temporare ce dau naştere principalelor active şi pasive de impozit amânat;

- o justificare a mărimii provizionului pentru activul de impozit amânat;
- o comparaţie între impozitul aşteptat şi impozitul real.

Directivele europene nu tratează problema contabilizării impozitelor asupra beneficiilor. Directiva a VII-a precizează, totuşi, că în cazul conturilor de grup trebuie să se ţină cont de cheltuiala fiscală latentă, "în măsura în care este probabil că va rezulta pentru una dintre întreprinderile consolidate o cheltuială efectivă într-un viitor previzibil".

În Franţa, reglementarea nu vizează decât situaţiile financiare consolidate. Pentru aceste situaţii contabilizarea impozitelor amânate este obligatorie. În conturile individuale, contabilizarea impozitelor amânate este facultativă. Este motivul pentru care majoritatea întreprinderilor nu înregistrează decât impozitul exigibil.

Ca atare, pentru conturile consolidate, activele şi pasivele de impozite amânate rezultă:

- din orice diferenţă temporară între valoarea contabilă a unui activ sau unui pasiv şi valoarea sa fiscală (excepţie făcând cazurile diferenţelor din achiziţie, diferenţelor din evaluare referitoare la imobilizările necorporale neamortizate, în general, şi care nu pot să fie cedate separat... pentru care nici un impozit amânat nu este contabilizat); deci, şi în cazul francez este reţinută abordarea bilanţieră;
- din creditele de impozit şi din reporturile deficitare ale căror efecte fiscale pot să fie constatate în anumite condiţii.

Activele de impozite amânate sunt luate în cont numai în situaţia în care:

- recuperarea lor nu depinde de rezultatele viitoare (acest caz apare atunci când ele sunt compensate cu pasivele (datoriile) de impozite amânate ce au aceeaşi scadenţă);
- sau recuperarea lor este probabilă ca urmare a existenţei unui beneficiu impozabil aşteptat în cursul perioadei lor de finalizare. Se presupune că astfel de beneficii nu vor fi disponibile dacă întreprinderea a suportat, în cursul ultimelor două exerciţii, pierderi ce nu au un caracter excepţional.

Trebuie să fie utilizată cota de impozit în vigoare. Activele şi pasivele de impozite amânate sunt actualizate (exceptând situaţia în care este vorba despre o operaţie contabilizată pentru o valoare deja actualizată) dacă incidenţa este semnificativă şi dacă poate să fie întocmit un scadenţar fiabil de inversare. În anexă, trebuie să fie furnizate informaţii detaliate.

În ceea ce priveşte comparaţia cu **practicile europene**, se poate preciza că toate marile întreprinderi contabilizează impozite amânate în conturile lor consolidate, procedând la utilizarea metodei reportului variabil. De asemenea, se pare că sunt utilizate ambele moduri de calcul (total sau parţial). Semnalăm, totodată, că un anumit număr de întreprinderi aplică norma americană FAS 109. În majoritatea cazurilor, impozitele referitoare la beneficiile filialelor sunt contabilizate numai în situaţia în care este prevăzută o distribuire.

3.9. Consecinţele aplicării normei IAS 12 asupra interpretării situaţiilor financiare

Să reamintim că, în numeroase ţări, contabilizarea impozitelor amânate nu este obligatorie la nivelul conturilor individuale. Ţinând cont de ponderea sumelor aflate în "joc", rezultatul şi poziţia financiară ale unei întreprinderi vor putea să fie foarte diferite, după cum situaţia fiscală latentă este sau nu luată în cont.

Utilizarea metodei reportului de impozit nu este în sine o garanție a obiectivității, dacă se ține cont că, până la o dată recentă, exista o diversitate a opțiunilor disponibile. Diversitate care s-a redus simțitor în condițiile aplicării ultimei versiuni a normei IAS 12.

O dată cu recursul la metoda reportului variabil, soldurile de impozite amânate ale exercițiilor precedente sunt ajustate în fiecare an, pentru a ține cont de cotele de impunere sau de crearea de noi impozite. Pentru o întreprindere care doreşte să-şi majoreze rezultatele sau activul net, apare cu claritate că această metodă este avantajoasă, în caz de creştere a impozitelor. Întreprinderile îşi vor alege astfel strategia lor financiară în funcție de evoluția fiscalității. Orice schimbare de metodă neimpusă de evoluția reglementării va putea, ca atare, să fie interpretată ca o tentativă de manipulare a rezultatelor.

Capitolul X:

AVANTAJELE PERSONALULUI ŞI REGIMURILE DE PENSIONARE: STRUCTURI, CONTABILIZARE, EVALUARE, INFORMAȚII DE FURNIZAT ŞI RAPOARTE FINANCIARE

1. Litera şi spiritul normei IAS 19 "Avantajele personalului" (Employee Benefits)
2. Litera şi spiritul normei IAS 26 "Contabilitatea şi rapoartele financiare ale regimurilor de pensionare" (Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans)

1. LITERA ŞI SPIRITUL NORMEI IAS 19 "AVANTAJELE PERSONALULUI" (EMPLOYEE BENEFITS)

1.1. Elemente introductive

- **Informații cu caracter preliminar**

Norma IAS 19 tratează contabilizarea şi informațiile de furnizat de către patroni în numele avantajelor personalului. Prezenta normă contabilă internațională revizuită anulează şi înlocuieşte vechea normă IAS 19 "Costurile prestațiilor implicate de pensionare", care fusese aprobată într-o versiunea revizuită de către consiliul IASC, în 1993. Noua normă (revizuită) a intrat în vigoare pentru situațiile financiare ale exercițiilor deschise începând cu 1 ianuarie 1999.

Această normă nu tratează problema rapoartelor financiare ale regimurilor de pensionare (IAS 26 "Contabilitatea şi rapoartele financiare ale regimurilor de pensionare").

Norma IAS 19 identifică cinci categorii de avantaje ale personalului:

(a) avantajele pe termen scurt, precum salariile, remunerațiile, cotizațiile privind asigurările sociale, concediile plătite, concediile pentru caz de boală, participări şi prime (dacă ele sunt plătibile în maximum 12 luni ce urmează sfârşitului exercițiului) şi avantajele nemonetare (ca de exemplu, asistența medicală, locuințele, autoturismele şi bunurile sau serviciile gratuite sau subvenționate) acordate personalului în activitate;

(b) avantajele posterioare perioadei de muncă (exemple: pensiile şi alte prestații posterioare perioadei de muncă, asigurarea pe viață posterioară perioadei de muncă şi asistența medicală posterioară perioadei de muncă);

(c) avantajele pe termen lung ce cuprind concediile legate de vechime, concediile sabatice, jubileele sau alte avantaje legate de vechime, indemnizații pentru incapacitate de lungă durată şi, dacă sunt plătibile după 12 luni sau mai multe, după sfârşitul exercițiului, participații, prime şi diferite remunerații;

(d) indemnizațiile oferite la sfârşitul contractului de muncă; şi

(e) avantajele legate de capitalurile proprii.

Norma IAS 19 impune întreprinderii să contabilizeze avantajele pe termen scurt, atunci când membrii personalului au prestat servicii care le dau dreptul la aceste avantaje.

Regimurile de avantaje posterioare perioadei de muncă sunt clasificate fie în **regimuri de contribuții definite**, fie în **regimuri de prestații definite**. Norma oferă comentarii specifice privind clasificarea regimurilor cu mai mulți patroni (multi-employer plans), a regimurilor generale şi obligatorii şi a regimurilor de prestații asigurate.

În cazul regimurilor de contribuții definite, patronul plăteşte cotizațiile definite unei entități distincte (un fond) şi nu va avea nici o obligație suplimentară dacă fondul nu are suficiente active pentru a se răspunde la toate avantajele ce corespund serviciilor prestate de personal pentru exercițiul în cauză şi exercițiile anterioare. Norma impune întreprinderii să contabilizeze contribuțiile vărsate în regimul de cotizații definite, atunci când membrii personalului au prestat servicii ce le conferă dreptul la aceste contribuții.

Toate celelalte regimuri de avantaje posterioare perioadei de muncă sunt regimuri de prestații definite. Regimurile posterioare definite pot să fie nefinanțate, parțial sau integral finanțate. Norma impune întreprinderii:

(a) să contabilizeze nu numai obligația sa, dar și orice obligație implicită generată de practicile anterioare ale întreprinderii;
(b) să determine valoarea actualizată a obligațiilor în numele prestațiilor definite și valoarea justă a activelor regimurilor cu o regularitate suficientă pentru ca valorile contabilizate în situațiile financiare să nu difere în mod semnificativ față de valorile care ar fi fost determinate la data închiderii;
(c) să utilizeze metoda unităților de credit proiectate pentru a evalua obligațiile și costurile sale;
(d) să afecteze drepturile de prestații perioadelor de servicii, în virtutea formulei de calcul al prestațiilor regimului, exceptând situația în care serviciile prestate cu ocazia exercițiilor ulterioare ajung la un nivel al drepturilor la prestații în mod sensibil superior celui referitor la exercițiile anterioare;
(e) să utilizeze ipotezele actuariale obiective și reciproc compatibile ce vizează variabilele demografice (precum rotația personalului și mortalitatea) și financiare (ca de exemplu, creșterile viitoare ale salariilor, schimbările în costurile medicale viitoare și unele schimbări în regimurile generale și obligatorii). Ipotezele financiare trebuie să fie bazate pe "așteptările" pieței la data închiderii exercițiului în cursul căruia trebuie să fie decontate obligațiile;
(f) să determine rata de actualizare prin referire la o rată a pieței la data închiderii, bazată pe obligațiunile de primă categorie ale întreprinderilor (sau, în țările în care acest tip de piață nu este activ, pe obligațiunile statului) a căror monedă și termen sunt coerente cu moneda și termenul obligațiilor în numele avantajelor posterioare perioadei de muncă;
(g) să deducă valoarea justă a eventualelor active ale regimului din valoarea netă contabilă a obligației;
(h) să limiteze valoarea contabilă a unui activ, astfel încât să nu se depășească totalul:
  (i) costului serviciilor anterioare necontabilizate și al pierderilor actuariale; și
  (ii) valorii actualizate a eventualelor avantaje economice disponibile sub formă de rambursări ale regimului sau de reduceri de contribuții viitoare vărsate regimului;
(i) să contabilizeze costul serviciilor anterioare, pe o bază lineară, asupra duratei medii rămase, până ce avantajele ce corespund regimului adoptat sau modificat vor fi achiziționate în favoarea personalului;
(j) să contabilizeze profiturile sau pierderile legate de o reducere sau o lichidare a unui regim de prestații definite în momentul în care reducerea sau lichidarea are loc; profitul sau pierderea trebuie să cuprindă schimbarea ce rezultă, în valoarea actualizată a obligației, în numele prestațiilor definite, în valoarea justă a activelor regimului și în partea necontabilizată a diferențelor actuariale și a costului serviciilor anterioare; și
(k) să contabilizeze o parte specifică a diferențelor actuariale cumulate nete ce depășesc cea mai mare dintre următoarele două valori:
  (i) 10% din valoarea actualizată a obligației, în numele prestațiilor definite; și
  (ii) 10% din valoarea justă a eventualelor active ale regimului.

Partea diferențelor actuariale de contabilizat pentru fiecare regim de prestații definite este **excedentul** ce scade dincolo de coridorul (corridor) de 10%, la data de închidere precedentă, divizat la durata de viață activă reziduală medie așteptată a personalului participant la regim.

De asemenea, norma permite aplicarea de metode sistematice ce conduc la o contabilizare mai rapidă sub rezerva aplicării aceleiaşi baze de contabilizare pentru profituri şi pierderi, şi aceasta în mod permanent de la un exercițiu la altul. Contabilizarea imediată a ansamblului diferențelor actuariale constituie una dintre aceste metode autorizate.

Norma impune o metodă mai rapidă de contabilizare a avantajelor pe termen lung, diferită de cea a avantajelor posterioare perioadei de muncă - contabilizarea imediată a diferențelor actuariale şi a costului serviciilor anterioare.

Indemnizațiile oferite la sfârşitul contractului de muncă sunt avantaje ale personalului, plătibile ca urmare: fie a unei decizii a întreprinderii de a termina perioada de muncă înaintea datei normale de pensionare, fie a unei decizii a membrilor personalului de a pleca în mod voluntar, în schimbul acestor indemnizații. Evenimentul care generează o obligație este mai degrabă sfârşitul contractului de muncă decât serviciile prestate de membrii personalului. Astfel, o întreprindere nu trebuie să contabilizeze indemnizațiile privind sfârşitul contractului de muncă decât atunci când ea este în mod real angajată:

(a) să pună capăt perioadei de muncă a unui membru sau a mai multor membri al(ai) personalului înaintea datei normale de pensionare; sau

(b) să acorde indemnizațiile privind sfârşitul contractului de muncă în urma unei oferte făcute pentru a încuraja plecările voluntare.

O întreprindere este în mod real angajată pentru a pune capăt contractelor de muncă dacă şi numai dacă ea are un plan formalizat şi detaliat (cu un conținut minim specificat) ce prevede terminarea contractelor de muncă şi nu are o posibilitate realistă de a se sustrage de la punerea în aplicare a acestuia.

Atunci când indemnizațiile de sfârşit de contract de muncă sunt datorate mai mult de 12 luni după data de închidere, ele trebuie să fie actualizate. În cazul unei oferte efectuate pentru a încuraja plecările voluntare, evaluarea indemnizațiilor trebuie să fie bazată pe numărul de persoane de la care se aşteaptă să se accepte oferta.

Avantajele legate de capitalurile proprii sunt avantaje ale personalului, conform cărora: fie personalul are dreptul să primească instrumente de capitaluri proprii emise de întreprindere (sau de societatea-mamă), fie mărimea obligației întreprinderii față de personal depinde de prețul viitor al instrumentelor de capitaluri proprii emise de întreprindere. Norma IAS 19 impune anumite informații de furnizat referitoare la aceste avantaje, dar nu precizează dispozițiile în materie de contabilizare şi de evaluare.

În momentul primei aplicări a normei IAS 19, întreprinderea are dreptul să repartizeze contabilizarea eventualei creşteri a datoriei corespunzătoare avantajelor posterioare perioadei de muncă pe o durată mai mică sau egală cu cinci ani. Dacă prima aplicare a normei diminuează datoria, întreprinderea trebuie să contabilizeze imediat diminuarea.

- **Obiectivul normei** (Objective)

Obiectivul prezentei norme este de a prescrie modul de contabilizare şi de prezentare a avantajelor. Ea impune întreprinderilor să contabilizeze:

(a) o datorie, atunci când un membru al personalului a prestat servicii în contrapartida avantajelor personalului, avantaje care îi vor fi vărsate la o dată viitoare; și
(b) o cheltuială, atunci când întreprinderea utilizează avantajul economic ce rezultă din serviciile prestate de un membru al personalului în contrapartida avantajelor personalului.

- **Câmpul de aplicare** (scope)

Norma IAS 19 nu tratează problema raportării financiare a regimurilor de pensionare (a se vedea, în acest sens, norma IAS 26 "Contabilitatea și rapoartele financiare ale regimurilor de pensionare").

Prezenta normă se aplică tuturor avantajelor personalului, în special celor acordate în virtutea:

(a) regimurilor formalizate sau altor acorduri formalizate realizate între o întreprindere și membrii individuali ai personalului, grupurile de salariați sau reprezentații lor;
(b) dispozițiilor legale sau acordurilor sectoriale conform cărora întreprinderile sunt obligate să cotizeze în cadrul regimurilor naționale, regionale, sectoriale sau al altor regimuri cu mai mulți patroni; sau
(c) uzanțelor care dau naştere unei obligații implicite; uzanțele dau naştere unei obligații implicite, atunci când întreprinderea nu are altă soluție realistă decât pe aceea de a plăti avantajele personalului; cu titlu de exemplu, o obligație implicită există atunci când o schimbare a uzanțelor întreprinderii ar antrena o degradare inacceptabilă a relațiilor sale cu personalul.

Avantajele personalului se structurează în cele 5 categorii redate anterior. Cum oricare dintre categorii prezintă caracteristici diferite, norma IAS 19 stabileşte pentru fiecare dispoziții distincte.

Avantajele personalului includ prestațiile acordate personalului sau persoanelor aflate în sarcina (sau grija) acestuia; ele pot să fie decontate prin intermediul plăților (sau prin furnizarea de bunuri sau de servicii) efectuate direct membrului personalului, soțului sau soției acestuia, copiilor sau altor persoane aflate în grijă sau unor terți, ca de exemplu întreprinderile de asigurare.

Un membru al personalului poate să lucreze pentru o întreprindere în regim timp complet, în regim timp parțial, cu titlu permanent, ocazional sau temporar. În cadrul normei prezente, personalul include administratorii şi alte persoane conducătoare.

- **Definiții** (Definitions)

În contextul normei IAS 19, termenii următori au semnificațiile indicate în cele ce urmează:

Avantajele personalului (employee benefits) desemnează toate formele de contrapartidă oferite de o întreprindere în numele serviciilor prestate de personalul său.

Avantajele pe termen scurt (short-term employee benefits) desemnează avantajele personalului (altele decât indemnizațiile oferite la sfârşitul contractului de muncă şi avantajele legate de capitalurile proprii) care sunt datorate integral în maximum 12 luni ce urmează sfârşitului exercițiului în cursul căruia membrii personalului au prestat servicii corespondente.

Avantajele posterioare perioadei de muncă (post-employment benefits) desemnează avantajele personalului (altele decât indemnizațiile oferite la sfârşitul contractului de muncă şi avantajele legate de capitalurile proprii) care sunt plătibile posterior încetării contractului de muncă.

Regimurile de avantaje posterioare perioadei de muncă (post-employment benefit plans) desemnează acordurile formalizate sau neformalizate, în virtutea cărora o întreprinere varsă avantaje posterioare perioadei de muncă unui membru sau mai multor membri al/ai personalului său.

Regimurile de cotizații definite (defined contribution plans) desemnează regimurile de avantaje posterioare perioadei de muncă în virtutea cărora o întreprindere varsă cotizații definite unei entități distincte (un fond) şi nu va avea nici o obligație juridică sau implicită de a plăti cotizații suplimentare, dacă fondul nu are suficiente active pentru a permite acordarea tuturor avantajelor corespunzătoare serviciilor prestate de personal în cursul exercițiului în cauză şi al exercițiilor anterioare.

Regimurile de prestații definite (defined benefit plans) desemnează alte regimuri de avantaje posterioare perioadei de muncă decât regimurile de cotizații definite.

Regimurile cu mai mulți patroni (multi-employer plans) sunt regimuri de cotizații definite (altele decât regimurile generale şi obligatorii) sau regimuri de prestații definite (altele decât regimurile generale şi obligatorii) care:

(a) pun în comun activele aduse de diferite întreprinderi care nu sunt sub un control comun; şi

(b) utilizează aceste active pentru a se acorda avantaje personalului mai multor întreprinderi, plecând de la principiul că nivelurile de cotizații şi de avantaje sunt calculate fără a ține cont de identitatea întreprinderii care foloseşte membrii personalului în cauză.

Alte avantaje pe termen lung (other long-term employee benefits) desemnează avantajele (altele decât cele posterioare perioadei de muncă, indemnizațiile oferite la sfârşitul contractului de muncă şi avantajele legate de capitalurile proprii) care nu sunt datorate integral în 12 luni ce urmează sfârşitului exercițiului în cursul căruia membrii personalului au prestat servicii corespondente.

Indemnizațiile oferite la sfârşitul contractului de muncă (termination benefits) desemnează avantajele de acordat unui membru al personalului ca urmare a:

(a) rezilierii de către întreprindere a contractului de muncă al membrului personalului înaintea vârstei normale de pensionare; sau

(b) deciziei membrului personalului de a se pensiona voluntar, în schimbul acestor indemnizații.

Avantajele legate de capitalurile proprii (equity compensation benefits) desemnează avantajele în virtutea cărora:

(a) membrii personalului au dreptul de a primi instrumente de capitaluri proprii emise de întreprindere (sau de societatea-mamă); sau

(b) mărimea obligației întreprinderii vizavi de personalul său depinde de prețul viitor al instrumentelor de capitaluri proprii emise de întreprindere.

Planurile de avantaje asupra capitalurilor proprii (equity compensation plans) desemnează acordurile formalizate sau neformalizate în virtutea cărora o întreprindere acordă unui membru sau mai multor membri al/ai personalului avantaje asupra capitalurilor proprii.

Avantajele achiziționate (vested) sunt avantajele care nu sunt condiționate de existența perioadelor viitoare de servicii.

Valoarea actualizată a obligației în numele prestațiilor definite (the present value of a defined benefit obligation) desemnează valoarea actualizată, înaintea deducerii activelor regimului, a plăților viitoare aşteptate care sunt necesare pentru a stinge obligația ce rezultă din serviciile prestate în cursul exercițiului în cauză şi al exercițiilor anterioare.

Costul serviciilor oferite în cursul exercițiului (current service cost) desemnează creşterea valorii actualizate a obligației în numele prestațiilor definite ce rezultă din serviciile prestate în cursul exercițiului.

Costul financiar (interest cost) desemnează creşterea, în cursul exercițiului, a valorii actualizate a obligației, în numele prestațiilor definite ce rezultă din faptul că ne-am apropiat de data decontării prestațiilor unui exercițiu.

Activele regimului (plan assets) desemnează activele (altele decât instrumentele financiare netransferabile emise de întreprinderea ce prezintă situațiile financiare) deținute de o entitate (un fond) ce reuneşte următoarele condiții:

(a) entitatea trebuie să fie din punct de vedere juridic, distinctă de întreprinderea ce prezintă situațiile financiare;

(b) activele fondului trebuie să fie utilizate numai pentru a stinge obligațiile în numele avantajelor personalului; creditorii întreprinderii nu pot să dispună de acestea şi ele nu pot să fie restituite întreprinderii (sau pot să-i fie restituite doar dacă activele ce au rămas sunt suficiente pentru a face față obligațiilor regimului); şi

(c) în măsura în care fondul dispune de active suficiente, întreprinderea nu va avea nici o obligație juridică sau implicită să plătească direct personalului avantajele corespondente.

Valoarea justă (fair value) este valoarea pentru care un activ ar putea să fie schimbat sau o datorie ar putea să fie stinsă, între părți bine informate, ce cad de acord şi acționează în condiții de concurență normală.

Randamentul activelor regimului (the return on plan assets) desemnează dobânzile, dividendele şi alte venituri obținute din aceste active, cât şi profiturile sau pierderile realizate sau latente relative la aceste active, după deducerea costurilor de administrare a regimului şi a impozitului de plătit de către regim.

Diferențele actuariale (actuarial gains and losses) includ:

(a) ajustările legate de experiență (efectele diferențelor între ipotezele actuariale anterioare şi ceea ce este efectiv realizat (produs)); şi

(b) efectele schimbărilor de ipoteze actuariale.

Costul serviciilor trecute (past service cost) desemnează creşterea valorii actualizate a obligației, în numele prestațiilor definite, pentru serviciile prestate de salariați în cursul exercițiilor anterioare, ce rezultă din introducerea unui nou regim de avantaje posterioare perioadei de muncă sau de alte avantaje pe termen lung sau din schimbările aduse, în cursul exercițiului, unui astfel de regim. Costul serviciilor trecute poate să fie pozitiv (dacă sunt introduse noi avantaje sau sunt ameliorate avantaje existente) sau negativ (dacă sunt reduse avantajele existente).

Avantajele pe termen scurt (short-term employee benefits)

Avantajele pe termen scurt includ:

(a) salariile, remunerațiile și cotizațiile pentru asigurări sociale;

(b) absențele remunerate pe termen scurt (ca de exemplu, concediile anuale și concediile în caz de boală), atunci când absențele au loc (trebuie să se producă) în maximum 12 luni ce urmează perioadei în care personalul a prestat servicii corespondente;

(c) sumele de plătit în numele participațiilor și primelor în maximum 12 luni ce urmează perioadei în care personalul a prestat servicii corespondente; și

(d) avantajele nemonetare (ca de exemplu, asistența medicală, locuințele, autoturismele și bunurile sau serviciile gratuite sau subvenționate) acordate personalului în activitate.

Avantajele pe termen scurt sunt contabilizate, în general, imediat, deoarece nu este necesară nici o ipoteză actuarială pentru a evalua obligația sau cheltuiala și nu trebuie înregistrată nici o diferență actuarială. În plus, obligațiile în numele avantajelor pe termen scurt sunt evaluate pe o bază neactualizată.

1.2.1. Contabilizare (constatare) și evaluare (recognition and measurement)

- **Pentru toate avantajele pe termen scurt** (all short-term employee benefits)

Atunci când un membru al personalului a prestat servicii unei întreprinderi, în numele unui exercițiu, întreprinderea trebuie să contabilizeze mărimea neactualizată a avantajelor pe termen scurt pe care ea se așteaptă să i le plătească în contrapartidă:

(a) la datorii (cheltuieli de plătit), după deducerea mărimii deja plătite; dacă mărimea deja plătită este mai mare decât valoarea neactualizată a prestațiilor, întreprinderea trebuie să contabilizeze excedentul la activ (cheltuieli plătite în avans) în măsura în care plata în avans va conduce, de exemplu, la o reducere a plăților viitoare sau la o rambursare în disponibilități (elemente de trezorerie, în general); și

(b) la cheltuieli, exceptând situația în care o altă normă contabilă internațională impune sau autorizează încorporarea avantajelor în costul unui activ (a se vedea, în acest sens, litera și spiritul normelor IAS 2 și IAS 16).

În continuare, norma IAS 19 explică modul în care o întreprindere trebuie să aplice această dispoziție la avantajele pe termen scurt sub forma absențelor remunerate, regimurilor de participare și de prime.

- **Absențele remunerate pe termen scurt** (short-term compensated absences)

O întreprindere trebuie să contabilizeze costul așteptat al avantajelor pe termen scurt ce corespund absențelor remunerate, după cum urmează:

(a) în cazul absențelor remunerate cumulabile, atunci când membrii personalului prestează servicii ce majorează drepturile lor la absențe remunerate viitoare; și

(b) în cazul absențelor remunerate necumulabile, atunci când se constată aceste absențe.

O întreprindere poate să remunereze absențele din motive legate de vacanțe, boală şi incapacitate de scurtă durată, maternitate sau paternitate, convocare la tribunal în calitate de martor şi serviciul militar. În general, se disting două categorii de drepturi la absențe remunerate:

(a) drepturile cumulabile; şi
(b) drepturile necumulabile.

Absențele remunerate cumulabile sunt drepturi la absențe reportabile şi care pot să fie utilizate, cu ocazia exercițiilor viitoare, dacă drepturile exercițiului în cauză nu sunt integral utilizate. Absențele remunerate cumulabile pot să genereze drepturi achiziționate (astfel spus, membrii personalului au dreptul, atunci când pleacă din întreprindere, la decontarea drepturilor lor neutilizate) sau să nu genereze aceste drepturi (atunci când membrii personalului nu au dreptul, cu ocazia plecării, la decontarea drepturilor lor neutilizate). Atunci când serviciile prestate de membrii personalului majorează drepturile lor la absențe viitoare remunerate, rezultă o obligație pentru întreprindere. Obligația există şi este contabilizată, chiar dacă absențele remunerate nu sunt un drept achiziționat; totuşi, faptul că membrii personalului pot pleca din întreprindere înainte de a fi făcut uz de un drept acumulat neachiziționat are un impact asupra evaluării acestei obligații.

O întreprindere trebuie să evalueze costul aşteptat al absențelor remunerate cumulabile la nivelul sumei suplimentare pe care ea se aşteaptă să o deconteze ca urmare a cumulului drepturilor neutilizate la data închiderii.

Metoda indicată anterior evaluează obligația la nivelul mărimii plăților suplimentare aşteptate pentru faptul că avantajul este cumulabil. În multe cazuri, întreprinderea nu are nevoie să procedeze la calcule detaliate pentru a estima că ea nu are nici o obligație semnificativă, în numele drepturilor la absențe remunerate neutilizate. De exemplu, o obligație în numele concediilor de boală nu va fi cu adevărat semnificativă decât dacă există un acord, formalizat sau neformalizat, conform căruia concediile de boală remunerate neutilizate pot să fie înregistrate sub formă de concedii plătite.

Exemplul 1[1]

Personalul unei întreprinderi numără 100 de membri. Fiecare dintre ei are dreptul la 5 zile lucrătoare (working days) de concedii de boală remunerate (pe an). Concediile de boală neutilizate pot să fie reportate pe anul calendaristic următor. Concediile de boală sunt imputate, mai întâi, asupra eventualului sold reportat al exercițiului precedent (pe baza metodei LIFO). La 31 decembrie/N, creditul mediu neutilizat este de două zile pe persoană. Pe baza experienței sale trecute şi care ar trebui să fie continuată, întreprinderea estimează că, în exercițiul N+1, 92 de persoane nu vor lua mai mult de 5 zile de concedii de boală remunerate şi că alte 8 persoane vor lua în medie, fiecare, 6,5 zile.

Întreprinderea se aşteaptă să aibă de plătit 12 zile de concedii de boală suplimentare, ca urmare a creditului neutilizat acumulat la 31 decembrie/N (o zi jumătate pe persoană pentru fiecare dintre cele 8 persoane). Ca atare, ea contabilizează o datorie egală cu 12 zile de concedii de boală.

---

[1] Exemplele prezentei norme ca şi litera şi spiritul ei sunt regăsite în lucrarea *International Accounting Standards 1999*, anterior citată, paginile 435-514.

Drepturile la absențele remunerate necumulabile nu sunt reportabile; dacă drepturile exercițiului nu sunt integral utilizate, ele sunt pierdute și membrii personalului nu sunt autorizați să obțină (încaseze), cu ocazia plecării lor din întreprindere, o sumă în numele drepturilor neutilizate. Aceasta se produce de obicei pentru concediile de boală (în măsura în care drepturile trecute neutilizate nu conduc la creşterea drepturilor viitoare), concediile de maternitate sau paternitate şi absențele remunerate pentru convocarea ca martor sau pentru serviciul militar. Atâta timp cât absența nu s-a produs, întreprinderea nu contabilizează nici datoria, nici cheltuiala, deoarece durata de serviciu a membrilor personalului nu majorează mărimea avantajului.

- **Planurile de participare şi de prime** (profit sharing and bonus plans)

În conformitate cu cele relevate anterior, o întreprindere trebuie să contabilizeze costul aşteptat al plăților de efectuat în numele participării şi primelor, dacă şi numai dacă:

(a) întreprinderea are o obligație actuală, juridică sau implicită, de a efectua aceste plăți în numele evenimentelor trecute; şi

(b) poate să fie efectuată o estimare fiabilă a obligației.

O obligație actuală există dacă şi numai dacă întreprinderea nu are altă soluție realistă decât de a plăti.

În unele planuri de participare, membrii personalului obțin o participare numai dacă ei rămân un anumit timp în întreprindere. Aceste planuri creează o obligație implicită, deoarece membrii personalului asigură un serviciu care majorează suma de plătit, dacă ei rămân în activitate până la sfârşitul exercițiului specificat. Evaluarea acestei obligații implicite reflectă posibilitatea ca unii membri ai personalului să plece din întreprindere fără să obțină o oarecare participare.

Exemplul 2

Un plan de participare impune unei întreprinderi să plătească un procentaj specificat din rezultatul net al exercițiului membrilor personalului ce au lucrat tot anul. Dacă nici un membru al personalului nu pleacă din întreprindere în cursul exercițiului, mărimea totală a participării vărsate în numele exercițiului va fi de 3% din rezultatul net. Întreprinderea estimează că rata de rotație a personalului va aduce mărimea de plătit la 2,5% din rezultatul net.

Întreprinderea contabilizează o datorie şi o cheltuială de 2,5% din rezultatul net.

O întreprindere poate să nu aibă nici o obligație juridică de a acorda prime. Dar sunt cazuri în care întreprinderea are obiceiul de a acorda prime personalului său. În aceste cazuri, întreprinderea are o obligație implicită, deoarece ea nu are altă soluție realistă decât de a acorda prime. Evaluarea obligației implicite reflectă posibilitatea ca unii membri ai personalului să părăsească întreprinderea fără să obțină prime.

O întreprindere poate să efectueze o estimare fiabilă a obligației sale juridice sau implicite, în virtutea unui plan de participare, dacă şi numai dacă:

(a) termenii formali ai planului conțin o formulă de calcul al mărimii avantajului;

(b) întreprinderea calculează mărimile de plătit înaintea aprobării conturilor; sau

(c) practicile trecute furnizează o probă evidentă a mărimii obligației implicite a întreprinderii.

O obligație ce decurge din planurile de participare și de prime rezultă din activitatea membrilor personalului și nu dintr-o tranzacție cu proprietarii întreprinderii. Ca atare, întreprinderea nu contabilizează costul planurilor de participare și de prime ca o distribuire a rezultatului net, ci sub forma unei cheltuieli.

Dacă integralitatea plăților de efectuat în numele planurilor de participare și de prime nu este datorată în 12 luni ce urmează sfârșitului exercițiului în cursul căruia membrii personalului au prestat servicii corespondente, aceste plăți constituie avantaje pe termen lung. Dacă plățile efectuate în numele planurilor de participare și de prime răspund definiției avantajelor legate de capitalurile proprii, întreprinderea le contabilizează ca atare.

1.2.2. Informații de furnizat (Disclosure)

Cu toate că norma IAS 19 nu impune furnizarea de informații specifice privind avantajele pe termen scurt, alte norme contabile internaționale pot să impună prezentarea anumitor informații. De exemplu, atunci când norma IAS 24 "Informarea relativă la părțile legate" le impune, întreprinderea trebuie să furnizeze informații privind avantajele acordate principalilor conducători. Norma IAS 1 "Prezentarea situațiilor financiare" impune întreprinderilor să indice cheltuielile de personal.

1.3. Avantajele posterioare perioadei de muncă: distincția între regimurile de cotizații definite și regimurile de prestații definite (Post-employment benefits: distinction between defined contribution plans and defined benefit plans)

Cu titlu de exemplu, avantajele posterioare perioadei de muncă includ:

(a) prestațiile de pensionare și, în primul rând, pensiile; și

(b) celelalte prestații, posterioare perioadei de muncă, spre exemplu asigurarea pe viață posterioară perioadei de muncă.

Convențiile în virtutea cărora o întreprindere acordă avantaje posterioare perioadei de muncă sunt regimuri de avantaje posterioare perioadei de muncă. O întreprindere aplică norma IAS 19 tuturor convențiilor de acest tip, indiferent că ele implică sau nu constituirea unei entități distincte pentru a încasa cotizațiile și a plăti prestațiile.

Regimurile de avantaje posterioare perioadei de muncă sunt clasificate în regimuri de cotizații definite sau în regimuri de prestații definite, în funcție de realitatea economică a regimului care reiese din principalii săi termeni și condiții. În regimurile de cotizații definite:

(a) obligația juridică sau implicită a întreprinderii se limitează la mărimea pe care ea se angajează să o plătească fondului. Astfel, mărimea avantajelor posterioare perioadei de muncă primită de un membru al personalului este determinată de mărimea cotizațiilor vărsate de întreprindere (și poate, de asemenea, de către membrul personalului) unui regim de avantaje posterioare perioadei de muncă sau unei societăți de asigurări și de randamentul plasamentelor efectuate pe bază de cotizații; și

(b) ca atare, riscul actuarial (riscul ca prestațiile să fie mai puțin semnificative decât a fost prevăzut) și riscul de plasament (riscul ca activele investite să fie insuficiente pentru a face față prestațiilor prevăzute) implică membrul personalului.

Exemplele de cazuri în care obligaţia unei întreprinderi nu este limitată la mărimea pe care ea se angajează să o plătească fondului sunt cele în care întreprinderea are o obligaţie juridică sau implicită datorită:

(a) unei formule de calcul al prestaţiilor regimului care nu este legată numai de mărimea cotizaţiilor;

(b) unei garanţii, indirect prin intermediul unui regim sau direct, de a obţine un randament specificat asupra cotizaţiilor; sau

(c) uzanţele care dau naştere unei obligaţii implicite; de exemplu, poate să apară o obligaţie implicită atunci când o întreprindere a revizuit mereu în creştere prestaţiile vărsate vechilor membri ai personalului său pentru a ţine cont de inflaţie, cu toate că legea nu o obliga.

În virtutea regimurilor de prestaţii definite:

(a) întreprinderea are obligaţia să plătească prestaţiile convenite membrilor personalului său în activitate şi vechilor membri ai personalului său; şi

(b) riscul actuarial (riscul ca prestaţiile să coste mai scump decât a fost prevăzut) şi riscul de plasament implică în realitate întreprinderea; dacă realizările în materie de risc actuarial sau de risc de plasament sunt mai rele decât previziunile, obligaţia întreprinderii poate să fie majorată.

În cele ce urmează este explicată distincţia între regimurile de cotizaţii definite şi regimurile de prestaţii definite în contextul regimurilor cu mai mulţi patroni, regimurilor generale şi obligatorii şi al prestaţiilor asigurate.

1.3.1. Regimurile cu mai mulţi patroni (Multi-employer plans)

Întreprinderea trebuie să clasifice un regim cu mai mulţi patroni în regim de cotizaţii definite sau în regim de prestaţii definite în funcţie de termenii săi (ţinând cont de orice obligaţie implicită ce se plasează dincolo de termenii formali ai regimului). În cazul unui regim cu mai mulţi patroni de prestaţii definite, întreprinderea trebuie:

(a) să contabilizeze partea sa de obligaţie în numele prestaţiilor definite, activelor regimului şi costurilor asociate regimului, aşa cum ar face-o pentru orice alt regim de prestaţii definite; şi

(b) să furnizeze informaţiile impuse.

Atunci când întreprinderea nu dispune de informaţii suficiente pentru a contabiliza un regim sub forma de regim cu mai mulţi patroni, de prestaţii definite, ea trebuie:

(a) să contabilizeze regimul ca şi când ar fi vorba despre un regim de cotizaţii definite;

(b) să indice:

(i) că este vorba despre un regim de prestaţii definite; şi

(ii) motivul pentru care ea nu dispune de informaţii suficiente pentru a-l contabiliza ca un regim de prestaţii definite; şi

(c) în măsura în care un excedent sau un deficit al regimului ar putea să afecteze mărimea cotizaţiilor viitoare, să se indice în plus:

(i) orice informaţie de care ea dispune în legătură cu excedentul sau deficitul respectiv;

(ii) baza ce a servit la determinarea mărimii excedentului sau deficitului; şi
(iii) consecinţele eventuale pentru întreprindere.

Cu titlu de exemplu, un regim cu mai mulţi patroni de prestaţii definite este un regim:

(a) prin repartiţie, adică în care cotizaţiile sunt fixate pentru a plăti prestaţiile ajunse la scadenţă în cursul aceluiaşi exerciţiu, şi în care prestaţiile viitoare achiziţionate în cursul exerciţiului vor fi finanţate prin cotizaţii viitoare; şi

(b) în care prestaţiile membrilor personalului sunt determinate în funcţie de durata serviciului lor şi în care întreprinderile participante nu au nici un mijloc realist de a ieşi din regim fără să plătească o cotizaţie în numele prestaţiilor achiziţionate de către membrii personalului, până la data ieşirii lor; un astfel de regim incumbă un risc actuarial pentru întreprindere: într-adevăr, în măsura în care costul ultim al prestaţiilor deja achiziţionate la închidere este mai mare decât cel aşteptat, întreprinderea va trebui fie să majoreze cotizaţiile sale, fie să accepte o reducere a prestaţiilor lor; un astfel de regim este, deci, un regim de prestaţii definite.

Atunci când întreprinderea dispune de informaţii suficiente privind un regim cu mai mulţi patroni de prestaţii definite, ea înregistrează pe bază de prorată partea sa din obligaţia, în numele prestaţiilor definite, din activele regimului şi din costul avantajelor posterioare perioadei de muncă asociate regimului respectiv, aşa cum ar face-o pentru orice alt regim de prestaţii definite. Totuşi, în anumite cazuri, întreprinderea va fi în incapacitate de a stabili partea sa în poziţia financiară şi performanţele regimului, de o manieră suficient de fiabilă, pentru a putea să o contabilizeze. Acest caz poate să aibă loc dacă:

(a) întreprinderea nu are acces la informaţiile despre regim impuse prin prezenta normă; sau dacă

(b) regimul expune întreprinderile participante la riscuri actuariale asociate personalului prezent şi trecut al altor întreprinderi şi dacă, în consecinţă, ea nu dispune de o bază coerentă şi fiabilă pentru a repartiza obligaţia, activele regimului şi costurile, între diferitele întreprinderi ce participă la regim.

În acest caz, întreprinderea contabilizează regimul ca un regim de cotizaţii definite şi indică în anexă informaţii suplimentare.

Regimul cu mai mulţi patroni se distinge de regimurile cu administraţie grupată (group administration plans). Un astfel de regim este o simplă grupare de regimuri cu patron unic, destinat să permită patronilor care participă la el să pună activele lor în comun, în scopuri de plasament, pentru a reduce costurile de administraţie şi de gestiune ale acestor plasamente, dar drepturile diferiţilor patroni sunt separate numai în beneficiul membrilor personalului lor propriu. Regimurile de administraţie grupată nu ridică probleme speciale de contabilizare, deoarece informaţiile ce permit să le trateze de aceeaşi manieră ca în cazul oricărui alt regim cu un singur patron sunt imediat disponibile şi pentru că aceste regimuri nu expun întreprinderile participante la riscuri actuariale asociate personalului în activitate şi vechilor membri ai personalului celorlalte întreprinderi. Definiţiile prezentei norme impun întreprinderii să clasifice un regim de administraţie grupată în regim de cotizaţii definite sau în regim de prestaţii definite, în funcţie de termenii regimului (şi în special de orice obligaţie implicită plasată dincolo de termenii formali).

Regimurile de prestaţii definite care pun în comun activele aduse de diferitele întreprinderi înrudite, ca de exemplu o societate-mamă şi filialele sale, nu sunt regimuri cu

mai mulți patroni. Ca atare, întreprinderea contabilizează toate aceste regimuri ca fiind regimuri de prestații definite.

Norma IAS 10 "Eventualitățile şi evenimentele ce survin după data de închidere" impune întreprinderilor să contabilizeze sau să furnizeze informații privind anumite datorii eventuale. În contextual unui regim cu mai mulți patroni, o datorie eventuală poate să rezulte de exemplu:

(a) din pierderile actuariale care vizează alte întreprinderi participante, deoarece fiecare dintre întreprinderile ce aderă la un regim cu mai mulți patroni își asumă partea sa din riscurile actuariale ale celorlalte întreprinderi; sau

(b) din obligația, în virtutea termenilor unui regim, de a finanța un eventual deficit al regimului, dacă alte întreprinderi încetează să participe.

1.3.2. Regimurile generale şi obligatorii (State plans)

O întreprindere trebuie să contabilizeze un regim general şi obligatoriu în acelaşi mod ca şi un regim cu mai mulți patroni.

Regimurile generale şi obligatorii sunt stabilite pe baza legislației, pentru a acoperi toate întreprinderile (sau toate întreprinderile unei categorii date, ca de exemplu ale unui sector de activitate), şi sunt exploatate de puterea publică la nivel național sau regional sau printr-un alt organism (spre exemplu, o agenție autonomă special creată în acest scop) nesupus controlului sau influenței întreprinderii ce prezintă situațiile sale financiare. Unele regimuri subscrise de o întreprindere prevăd atât prestațiile obligatorii, cât şi prestațiile complementare facultative. Aceste regimuri nu sunt regimuri generale şi obligatorii.

Regimurile generale şi obligatorii sunt regimuri de prestații definite sau regimuri de cotizații definite, în funcție de obligația care rezultă pentru întreprindere. În cea mai mare parte a timpului, aceste regimuri sunt finanțate prin repartiție: altfel spus, cotizațiile sunt fixate la un nivel care este considerat suficient pentru a servi prestațiile ce ajung la scadență în cursul exercițiului; prestațiile viitoare achiziționate în cursul exercițiului vor fi plătite prin cotizațiile viitoare. Totuşi, în majoritatea acestor regimuri, întreprinderea nu are nici o obligație, juridică sau implicită, de a plăti aceste prestații viitoare: singura ei obligație este de a achita cotizațiile atunci când acestea sunt datorate, şi dacă încetează de a angaja beneficiari ai acestui regim, ea nu va fi obligată să plătească prestațiile achiziționate de membrii personalului său în cursul exercițiilor anterioare. Este motivul pentru care regimurile generale şi obligatorii sunt în mod normal regimuri de cotizații definite. Totuşi, în cazurile rare în care un regim general şi obligatoriu este un regim de prestații definite, întreprinderea îi aplică prelucrarea prevăzută în subparagraful "Regimurile cu mai mulți patroni".

1.3.3. Prestațiile asigurate (Insured benefits)

O întreprindere poate să plătească prime de asigurări subscrise pentru a finanța un regim de avantaje posterioare perioadei de muncă. În acest caz, întreprinderea trebuie să contabilizeze regimul ca un regim de cotizații definite, exceptând situația în care ea are (direct sau indirect, prin intermediul regimului) o obligație juridică sau implicită de a plăti:

(a) în mod direct prestațiile, la data exigibilității lor; sau

(b) **cotizațiile complementare, dacă asigurantul nu plătește toate prestațiile viitoare legate de serviciile efectuate de membrii personalului în numele exercițiului curent și exercițiilor anterioare.**

Dacă întreprinderea are o astfel de obligație juridică sau implicită ea trebuie să contabilizeze regimul ca fiind un regim de prestații definite.

Prestațiile asigurate printr-un contract de asigurare nu trebuie în mod obligatoriu să fie direct sau automat legate de obligațiile întreprinderii în numele avantajelor personalului. Regimurile de avantaje posterioare perioadei de muncă ce comportă contracte de asigurare sunt supuse aceleiași distincții între provizionare și finanțare ca și celelalte regimuri finanțate.

Atunci când o întreprindere finanțează obligațiile în numele avantajelor posterioare perioadei de muncă prin subscrierea unei polițe de asigurare în virtutea căreia ea conservă o obligație juridică sau implicită (direct, indirect datorită regimului, prin intermediul unui mecanism de stabilire a primelor viitoare sau dacă asigurantul este o parte legată), plata primelor nu se asimilează unui regim de cotizații definite. Rezultă că întreprinderea:

(a) contabilizează drepturile sale, în virtutea respectivei polițe de asigurare, în activ (dacă polița este deținută de întreprinderea însăși) sau la activul regimului (dacă drepturile acestui regim, în virtutea poliței, răspund definiției activelor regimului); și

(b) contabilizează în pasiv obligația sa referitoare la membrii personalului său în același mod ca și când nu ar fi existat contract de asigurare.

Atunci când o poliță de asigurare este subscrisă în numele unui participant sau unui grup de participanți ai regimului și când întreprinderea nu are obligația, juridică sau implicită, de a acoperi pierderile eventuale privind contractul, ea nu are obligația de a oferi prestațiile membrilor personalului, acestea ținând numai de responsabilitatea asigurantului. Plata primelor fixate în virtutea acestor contracte corespunde în realitate decontării obligației în numele avantajelor personalului și nu unei investiții pentru a face față acestei obligații. Ca atare, întreprinderea nu mai are nici activ, nici datorie, ea contabilizând cotizațiile sale sub formă de vărsăminte la un regim de cotizații definite.

1.4. Avantajele posterioare perioadei de muncă: regimurile de cotizații definite
(Post-employment benefits: defined contribution plans)

Contabilizarea regimurilor de cotizații definite este directă deoarece obligația întreprinderii ce prezintă situațiile sale financiare este determinată prin mărimile de plătit pentru exercițiul în cauză. Ca atare, pentru a evalua obligația nu este necesară nici o ipoteză actuarială. În plus, obligațiile sunt evaluate pe o bază neactualizată, cu excepția situației în care ele sunt exigibile mai mult de 12 luni după sfârșitul exercițiului în cursului căruia serviciile corespondente sunt efectuate de membrii personalului.

1.4.1. Contabilizarea (constatarea) şi evaluarea (Recognition and measurement)

Atunci când un membru al personalului a prestat servicii unei întreprinderi, în cursul exercițiului, aceasta trebuie să contabilizeze cotizația de plătit unui regim de cotizații definite în schimbul serviciilor în cauză:

(a) la datorii (cheltuieli de plătit), după deducerea cotizațiilor deja plătite, dacă mărimea cotizațiilor deja plătite este mai mare decât mărimea cotizațiilor datorate pentru serviciile prestate înainte de data închiderii, întreprinderea trebuie să contabilizeze acest excedent în activ (cheltuială plătită în avans) în măsura în care plata în avans conduce, de exemplu, la o diminuare a plăților viitoare sau la o rambursare prin elemente de trezorerie; şi

(b) la cheltuieli, cu excepția situației în care o altă normă contabilă internațională impune sau autorizează ca astfel de cotizații să fie încorporate în costul unui activ (a se vedea, de exemplu, normele IAS 2 "Stocurile" şi IAS 16 "Imobilizările corporale").

Atunci când cotizațiile la un regim de cotizații definite nu sunt integral exigibile în 12 luni ce urmează sfârşitului exercițiului în cursul căruia serviciile corespondente au fost efectuate de membrii personalului, ele trebuie să fie actualizate cu ajutorul ratei de actualizare.

1.4.2. Informații de furnizat (Disclosure)

Pentru regimurile de cotizații definite, întreprinderea trebuie să indice mărimea contabilizată la cheltuieli.

Atunci când norma IAS 24 "Informarea relativă la părțile legate" le impune, întreprinderea furnizează informațiile privind cotizațiile la regimurile de cotizații definite pentru principalii săi conducători.

1.5. Avantajele posterioare perioadei de muncă: regimurile de prestații definite (Post-employment benefits: defined benefit plans)

Contabilizarea regimurilor de prestații definite este complexă deoarece ipotezele actuariale sunt necesare pentru evaluarea obligației şi cheltuielilor şi pentru că pot să existe diferențe actuariale. În plus, obligațiile sunt evaluate pe o bază actualizată deoarece ele pot să fie decontate mulți ani după ce membrii personalului au efectuat servicii corespondente.

1.5.1. Contabilizarea (constatarea) şi evaluarea (Recognition and measurement)

Regimurile de prestații definite pot să fie regimuri nefinanțate sau regimuri integral sau parțial finanțate prin cotizații ale unei întreprinderi şi uneori prin cele ale membrilor personalului său la o entitate sau un fond, din punct de vedere juridic distinct de întreprinderea care prezintă situațiile financiare şi asupra cărora sunt prelevate prestațiile oferite personalului. Vărsarea la scadență a prestațiilor finanțate depinde nu numai de poziția

financiară şi de performanțele fondului, ci, de asemenea, de capacitatea întreprinderii şi de dispoziția sa de a remedia o insuficiență eventuală a activelor fondului. Întreprinderea suportă în realitate riscurile actuariale şi de plasament legate de regim. Ca atare, cheltuiala constatată pentru un regim de prestații definite nu este în mod necesar mărimea cotizației datorate pentru exercițiul în cauză.

Contabilizarea regimurilor de prestații definite implică pentru întreprindere:

(a) utilizarea de tehnici actuariale pentru a estima în mod fiabil mărimea avantajelor acumulate de membrii personalului în contrapartida serviciilor prestate în timpul exercițiului şi exercițiilor anterioare şi ca ea să facă estimări (ipoteze actuariale) asupra variabilelor demografice (mortalitate şi rotația personalului) şi financiare (creşterile viitoare ale salariilor şi ale costurilor medicale) care vor influența asupra costului prestațiilor;

(b) actualizarea acestor prestații prin metoda unităților de credit proiectate pentru a determina valoarea actualizată a obligației în numele prestațiilor definite şi costul serviciilor prestate în cursul exercițiului;

(c) determinarea valorii juste a activelor regimului;

(d) determinarea mărimii totale a diferențelor actuariale şi partea acestor diferențe pe care ea trebuie să le înregistreze;

(e) atunci când un regim a fost adoptat sau ameliorat, determinarea costului serviciilor trecute ce rezultă din această operație;

(f) atunci când un regim a fost redus sau lichidat, determinarea profitului sau pierderii ce rezultă din această operație.

Atunci când o întreprindere are mai multe regimuri de prestații definite, ea aplică aceste dispoziții în mod separat fiecărui regim semnificativ.

În anumite cazuri, estimările, mediile şi calculele simplificate pot să furnizeze o aproximare fiabilă a calculelor detaliate descrise în prezenta normă.

Contabilizarea unei obligații implicite (accounting for the constructive obligation)

Întreprinderea trebuie să contabilizeze nu numai obligația juridică ce reiese din termenii formali ai regimului de prestații definite, dar şi orice obligație implicită ce decurge din uzanțele sale. Aceste uzanțe generează o obligație implicită atunci când întreprinderea nu are altă soluție realistă decât să plătească prestațiile membrilor personalului. De exemplu, se poate vorbi de o obligație implicită dacă o schimbare a uzanțelor întreprinderii antrenează o degradare inacceptabilă a relațiilor cu personalul său.

Termenii formali ai unui regim de prestații definite pot să autorizeze întreprinderea să realizeze obligația ce rezultă din regim. Totuşi, în mod obişnuit, este dificil pentru o întreprindere să rezilieze un regim, dacă ea vrea să conserve personalul său. Ca atare, în absența unei probe contrarii, contabilizarea avantajelor posterioare perioadei de muncă presupune că întreprinderea ce promite actualmente să acorde respectivele avantaje va continua să o facă pe toată durata de viață activă rămasă pentru personalul său.

Bilanțul (balance sheet)

Mărimea contabilizată în pasiv, în numele prestațiilor definite, trebuie să fie egală cu totalul dat de:

(a) valoarea actualizată a obligației, în numele prestațiilor definite, la data închiderii;
(b) majorată cu profiturile actuariale (diminuată cu pierderile actuariale) necontabilizate;
(c) diminuată cu mărimea costului serviciilor trecute încă necontabilizate;
(d) diminuată cu valoarea justă, la data închiderii, a activelor regimului (dacă acestea există) utilizate în mod direct pentru a stinge obligațiile.

Valoarea justă a obligației în numele prestațiilor definite este obligația brută înaintea deducerii valorii juste a activelor regimului.

O întreprindere trebuie să determine valoarea actualizată a obligațiilor sale, în numele prestațiilor definite, şi valoarea justă a activelor regimului, cu o regularitate suficientă pentru ca mărimile contabilizate în situațiile sale financiare să nu difere în mod semnificativ față de valorile care ar fi determinate la data închiderii.

Norma IAS 39 încurajează întreprinderile (fără ca totuşi să le impună) să facă apel la un actuar calificat pentru a evalua toate obligațiile semnificative în numele avantajelor posterioare perioadei de muncă. Din motive practice, o întreprindere poate să ceară unui actuar calificat să efectueze o evaluare detaliată a obligației înainte de data închiderii. Cu toate acestea, rezultatele evaluării în cauză sunt corectate pentru a ține cont de tranzacții şi de alte schimbări semnificative (în special de variațiile prețului de piață şi de rată) intervenite până la data închiderii.

Mărimea determinată conform alineatelor expuse la începutul considerațiilor asupra bilanțului este o mărime negativă (un activ). Întreprinderea trebuie să evalueze activul, reținând cea mai mică valoare dintre:

(a) mărimea determinată conform alineatelor expuse la începutul considerațiilor asupra bilanțului; şi
(b) mărimea netă:
(i) a pierderilor actuariale necontabilizate şi a costului necontabilizat al serviciilor trecute; şi
(ii) a valorii actualizate a oricărui avantaj economic sub formă de rambursări în favoarea regimului sau de diminuări ale cotizațiilor viitoare în favoarea regimului; valoarea actualizată a acestor avantaje economice trebuie să fie determinată prin utilizarea ratei de actualizare ce va fi indicată în cadrul alineatelor legate de problema ipotezelor actuariale.

Un activ poate să fie generat atunci când un regim de prestații definite a fost suprafinanțat sau, în unele cazuri, atunci când câştigurile actuariale sunt contabilizate. În acest caz, întreprinderea contabilizează un activ deoarece:

(a) ea controlează o resursă reprezentată de capacitatea de a utiliza excedentul pentru a genera avantaje viitoare;
(b) acest control este rezultatul unor evenimente trecute (cotizațiile vărsate de întreprindere şi serviciile prestate de membrul personalului); şi
(c) întreprinderea poate să aştepte de la acest activ avantaje economice viitoare sub forma unei diminuări a cotizațiilor sale viitoare sau a unei rambursări în elemente de trezorerie, fie direct, fie indirect prin afectarea la un regim în deficit.

Limita fixată anterior nu depăşeşte coridorul de 10% pentru pierderile actuariale sau pentru contabilizarea amânată a costului unor servicii trecute. Totuşi, ea depăşeşte efectiv opţiunea tranzitorie.

Exemplu ce ilustrează cele prezentate în alineatul precedent[2]

Un regim de prestaţii definite prezintă următoarele caracteristici:

Valoarea actualizată a obligaţiei	1.100
Valoarea justă a activelor regimului	-1.190
	-90
Pierderile actuariale necontabilizate	-110
Costul necontabilizat al serviciilor trecute	-70
Creşterea necontabilizată a datoriei, cu ocazia primei aplicări a normei IAS 19	-50
Mărimea negativă determinată conform alineatelor expuse la începutul considerațiilor asupra **bilanțului**	-320
Valoarea actualizată a rambursărilor viitoare şi diminuările de cotizaţii viitoare aşteptate	100
Limita stabilită conform regulilor expuse anterior este calculată după cum urmează:	
Costul necontabilizat al serviciilor trecute	70
Pierderile actuariale necontabilizate	110
Valoarea actualizată a rambursărilor viitoare aşteptate	100
Limita	280
280 < 320. Ca atare, întreprinderea contabilizează un activ de 280 şi precizează că limita a diminuat cu 320 – 280 = 40 valoarea contabilă a activului.	

Contul de profit şi pierdere (Income statement)

O întreprindere trebuie să contabilizeze la cheltuieli sau (sub rezerva limitei stabilite conform analizelor anterioare) la venituri, totalul mărimilor (valorilor) expuse în cele ce urmează, exceptând situaţia în care o altă normă contabilă internaţională impune sau permite să încorporeze acest total, în costul unui activ:

(a) costul serviciilor prestate în cursul exerciţiului;

(b) costul financiar;

(c) randamentul aşteptat al tuturor activelor regimului;

(d) diferenţele actuariale, în măsura în care ele sunt contabilizate conform alineatelor prezentate ulterior (sub titlul "Diferenţe actuariale");

(e) costul serviciilor trecute, în măsura în care consideraţiile expuse în normă sub titlul "Costul serviciilor trecute" impun contabilizarea acestuia;

(f) efectul oricărei reduceri sau lichidări de regim.

Unele norme contabile internaţionale impun încorporarea anumitor costuri relative la avantajele personalului în costul activelor. Este cazul unor costuri relative la stocuri şi imobilizări (a se vedea normele IAS 2 şi IAS 16).

---

[2] Exemplu regăsit în textul original al lucrării *International Accounting Standards 1999*, anterior citată, pagina 466.

1.5.2. Contabilizare şi evaluare: valoarea actualizată a obligaţiilor în numele prestaţiilor definite şi costul serviciilor prestate în cursul exerciţiului (Recognition and measurement: present value of defined benefit obligations and current service cost)

Numeroase variabile ca, de exemplu, salariile de sfârşit de carieră, mortalitatea şi rotaţia personalului, evoluţia costurilor medicale şi, pentru un regim finanţat, randamentul activelor regimului pot să influenţeze asupra costului final al unui regim de prestaţii definite. Costul final al regimului este nesigur, şi această incertitudine este chemată să persiste o perioadă mare de timp. Pentru a determina valoarea actualizată a obligaţiilor în numele avantajelor posterioare perioadei de muncă şi costul corespondent al serviciilor prestate în cursul exerciţiului, trebuie:

(a) să se aplice o metodă de evaluare actuarială;
(b) să se atribuie drepturile la prestaţiile perioadelor de serviciu; şi
(c) să se facă ipoteze actuariale.

Metoda de evaluare actuarială (Actuarial valuation method)

Întreprinderea trebuie să utilizeze metoda unităţilor de credit proiectate pentru a determina valoarea actualizată a obligaţiei sale în numele prestaţiilor definite, costul corespondent serviciilor prestate în cursul exerciţiului şi, dacă este cazul, costul serviciilor trecute.

Metoda unităţilor de credit proiectate (numită uneori metoda de repartizare a prestaţiilor la prorata anilor de servicii sau metoda prestaţiilor pe an de serviciu) consideră că fiecare perioadă de serviciu dă naştere unei unităţi suplimentare de drepturi la prestaţii şi evaluează în mod separat fiecare dintre aceste unităţi pentru a determina obligaţia finală.

Exemplu ce ilustrează cele prezentate mai sus[3]

În momentul pensionării, trebuie să fie vărsată o sumă forfetară egală cu 1% din salariul de sfârşit de carieră pe an de activitate. Salariul anului 1 este egal cu 10.000; se presupune că el creşte în fiecare an prin aplicarea unei rate (compuse) de 7%. Rata de actualizare utilizată este de 10%/an. Tabelul următor arată cum se determină obligaţia pentru o persoană care se consideră că pleacă la sfârşitul anului 5, presupunând că ipotezele actuariale nu se schimbă. Din motive legate de simplificare, acest exemplu nu ţine cont de ajustarea suplimentară de operat pentru a reflecta probabilitatea ca persoana să plece la o dată anterioară sau ulterioară.

Anul	1	2	3	4	5
Prestaţia afectată:					
exerciţiilor anterioare	0	131	262	393	524
exerciţiului curent (1% din salariul de sfârşit de carieră)	131	131	131	131	131
valoarea cumulată	131	262	393	524	655
Obligaţia la deschidere	-	89	196	324	476
Dobânzile calculate la o rată de 10%	-	9	20	33	48
Costul serviciilor prestate în cursul exerciţiului	89	98	108	119	131
Obligaţia la închidere	89	196	324	476	655

[3] *International Accounting Standards 1999*, lucrare anterior citată, pagina 469.

Remarci:
(i) Obligația de deschidere este valoarea actualizată a drepturilor la prestații afectate exercițiilor precedente.
(ii) Costul serviciilor prestate în cursul exercițiului este valoarea actualizată a drepturilor la prestațiile afectate exercițiului.
(iii) Obligația la închidere este valoarea actualizată a drepturilor la prestații afectate exercițiului în cauză şi exercițiilor anterioare.

O întreprindere actualizează integralitatea obligației în numele avantajelor posterioare perioadei de muncă, inclusiv în situația în care o parte din aceasta ajunge la scadență în 12 luni de la data închiderii.

Afectarea drepturilor la prestații perioadelor de serviciu (Attributing benefit to periods of service)

Atunci când întreprinderea determină valoarea actualizată a obligațiilor sale în numele prestațiilor definite, costul corespondent serviciilor prestate în cursul exercițiului şi, dacă este cazul, costul serviciilor trecute, ea trebuie să afecteze drepturile la prestațiile perioadelor de serviciu în virtutea formulei de calcul al prestațiilor, stabilită de regim. Totuşi, dacă serviciile prestate în cursul exercițiilor ulterioare ajung la un nivel al drepturilor la prestații mai mare în mod semnificativ decât cel al exercițiilor anterioare, întreprinderea trebuie să afecteze drepturile la prestații pe o bază lineară între:

(a) data la care serviciile prestate de membrul personalului au început să genereze drepturile la prestații, în virtutea regimului (indiferent că acestea sunt sau nu condiționate de serviciile ulterioare); şi
(b) data la care serviciile suplimentare prestate de membrul personalului nu vor genera o mărime semnificativă a drepturilor la prestații suplimentare în virtutea regimului, viitoarele creşteri de salarii nefiind totuşi contabilizate.

Metoda unităților de credit proiectate impune ca o întreprindere să afecteze drepturile la prestații exercițiului curent (pentru a determina costul serviciilor prestate în cursul exercițiului) şi exercițiului sau exercițiilor anterioare (pentru a determina valoarea actualizată a obligației în numele prestațiilor definite). O întreprindere afectează drepturile la prestații exercițiilor în cursul cărora este generată obligația de a asigura avantajele posterioare perioadei de muncă. Această obligație este generată de faptul că personalul prestează servicii în contrapartida avantajelor posterioare perioadei de muncă pe care întreprinderea va trebui să le plătească în cursul exercițiilor viitoare. Tehnicile actuariale permit întreprinderii să evalueze această obligație cu o fiabilitate suficientă pentru justificarea contabilizării unei datorii.

Exemple ce ilustrează regulile prezentate mai sus[4]

1. Un regim de prestații definite prevede plata unei prestații forfetare de 100, pentru fiecare an de serviciu, plătibilă cu ocazia ieşirii la pensie.

Rezultă că un drept la prestații de 100 este atribuit fiecărui an. Costul serviciilor prestate în cursul exercițiului este valoarea actualizată de 100. Valoarea actualizată a obligației în numele prestațiilor definite este valoarea actualizată de 100, multiplicată cu numărul de ani de serviciu scurşi până la data închiderii.

Dacă prestația este plătibilă din momentul în care membrul personalului pleacă din întreprindere, costul serviciilor prestate în cursul exercițiului şi valoarea actualizată a obligației în numele prestațiilor definite reflectă data la care se consideră că el pleacă. Datorită actualizării, aceste mărimi sunt deci mai mici decât mărimile care ar fi determinate dacă persoana ar pleca din întreprindere la data închiderii.

2. Un regim prevede plata unei pensii lunare egală cu 0,2% din salariu la sfârşit de carieră pentru fiecare an de serviciu. Această pensie este plătibilă începând de la 65 de ani.

Un drept la prestații egal cu valoarea actualizată, la data prevăzută pentru pensionare, a unei pensii lunare de 0,2% din salariul de sfârşit de carieră estimat, plătibil între data prevăzută pentru pensionare şi data aşteptată a decesului, este afectat fiecărui an de serviciu. Costul serviciilor prestate în cursul exercițiului este valoarea actualizată a acestui drept. Valoarea actualizată a obligației în numele prestațiilor definite este valoarea actualizată a vărsământului unei pensii lunare egale cu 0,2% din salariul de sfârşit de carieră multiplicat cu numărul de ani de serviciu până la data închiderii. Costul serviciilor prestate în cursul exercițiului şi valoarea actualizată a obligației în numele prestațiilor definite sunt actualizate deoarece vărsământul pensiilor începe de la vârsta de 65 de ani.

În cazul unui regim de prestații definite, serviciile prestate de un membru al personalului generează o obligație, chiar dacă drepturile la prestații sunt condiționate de o muncă viitoare (altfel spus, ele nu sunt achiziționate). Anii de serviciu anteriori datei achiziției drepturilor generează o obligație implicită, deoarece, la fiecare dată de închidere succesivă, numărul de ani de serviciu viitori pe care un membru al personalului va trebui să-i efectueze înainte de a avea dreptul la prestații se micşorează. Atunci când întreprinderea evaluează obligația sa în numele prestațiilor definite, ea vizează probabilitatea ca unii membri ai personalului să nu îndeplinească condițiile cerute pentru achiziționarea drepturilor. De asemenea, cu toate că unele avantaje posterioare perioadei de muncă, de exemplu asistența medicală posterioară perioadei de muncă, sunt datorate numai dacă se produce un eveniment specificat în timp ce membrul personalului nu mai este în activitate, este creată obligația în timpul anilor săi de serviciu care îi vor asigura prestația, dacă are loc evenimentul specificat. Probabilitatea ca un astfel de eveniment să aibă loc afectează evaluarea obligației, dar nu determină existența sa.

---

[4] *International Accounting Standards 1999*, lucrare anterior citată, pagina 471.

Exemplu ce ilustrează regulile prezentate anterior[5]

1. Un regim prevede plata unei prestații de 100 pentru fiecare an de serviciu. Prestația nu este achiziționată decât după zece ani de serviciu.

Un drept la prestații de 100 este atribuit în fiecare an. Pentru fiecare dintre primii zece ani, costul serviciilor prestate în cursul exercițiului şi valoarea actualizată a obligației reflectă probabilitatea ca membrul personalului să nu-şi completeze cei zece ani de serviciu.

2. Un regim prevede plata unei prestații de 100 pentru fiecare an de serviciu, exceptând anii de serviciu efectuați înaintea vârstei de 25 de ani. Prestațiile sunt imediat achiziționate.

Cum serviciile prestate înaintea vârstei de 25 de ani nu generează nici un drept la prestații (condițional sau nu), anilor de serviciu efectuați înaintea acestei date nu le este afectată nici o cheltuială. Fiecărui an anterior îi este afectat un drept la prestații de 100.

Obligația creşte până la data la care un serviciu suplimentar nu mai dă naştere unei mărimi suplimentare semnificative de drepturi la prestații. Ca atare, totalitatea cheltuielilor este afectată exercițiilor ce se termină cel mai târziu la această dată. Afectarea la diferitele exerciții se face pe baza formulei stabilite prin regim. Totuşi, dacă serviciile prestate de membrul personalului în cursul exercițiilor ulterioare conduc la un nivel al drepturilor la prestații în mod evident mai mare decât cel al exercițiilor anterioare, întreprinderea trebuie să repartizeze cheltuielile pe o bază lineară până la data la care serviciile suplimentare prestate de membrul personalului nu vor mai genera o mărime suplimentară semnificativă de drepturi la prestații. Într-adevăr, pe ansamblul perioadei, activitatea membrului personalului va genera, în final, acest nivel mai mare al drepturilor la prestații.

Exemplu ce ilustrează regulile prezentate anterior[6]

1. Un regim prevede plata unei indemnizații forfetare de 1000 care este achiziționată după zece ani de serviciu. Regimul nu prevede nici un alt drept la prestații, pentru anii de serviciu suplimentari.

Fiecăruia dintre primii zece ani îi este atribuit un drept la prestații de 100 (adică 1000/10). Costul serviciilor prestate în cursul exercițiului, pentru fiecare dintre primii zece ani, reflectă probabilitatea ca membrul personalului să nu completeze aceşti zece ani de serviciu. Anilor ulteriori nu le este afectat nici un drept la prestații.

2. Un regim prevede plata unei indemnizații forfetare de pensionare de 2000, pentru toți membrii personalului care sunt încă în activitate la 55 de ani, după 20 de ani de serviciu, sau care sunt încă în activitate la 65 de ani, indiferent de numărul lor de ani de activitate.

Pentru membrii personalului ce intră în regim înainte de 35 de ani, timpul lor de serviciu începe să genereze drepturi la prestații în virtutea regimului la vârsta de 35 de ani (un membru a personalului ar putea să înceteze activitatea sa la 30 de ani şi să o reia la 33 de ani, fără ca un astfel de fapt să aibă incidență asupra mărimii drepturilor la prestații sau asupra desfăşurării lor în timp). Aceste drepturi la prestații sunt condiționate de activitatea

---

[5] *International Accounting Standards 1999*, lucrare anterior citată, pagina 472.
[6] *International Accounting Standards 1999*, lucrare anterior citată, paginile 473-474.

ulterioară. În plus, continuarea activității dincolo de 55 de ani nu va genera o mărime suplimentară semnificativă a drepturilor la prestații. Pentru aceşti membri ai personalului, întreprinderea afectează un drept la prestații de 100 (adică, 2000/20) pentru fiecare dintre primii 20 de ani.

Pentru un membru al personalului ce intră în regim la 55 de ani, continuarea activității dincolo de zece ani de serviciu nu va genera o mărime suplimentară semnificativă a drepturilor la prestații. Pentru acest membru al personalului, întreprinderea afectează un drept la indemnizații de 200 (adică 2000/10) pentru fiecare dintre primii zece ani de serviciu. Pentru toți membrii personalului, costul serviciilor prestate în cursul exercițiului şi valoarea actualizată a obligației reflectă probabilitatea ca ei să nu completeze timpul necesar de serviciu.

3. Un regim de asistență medicală posterioară perioadei de muncă prevede rambursarea a 40% din cheltuielile medicale ale unui membru al personalului după perioada de muncă, dacă el pleacă din întreprindere după mai mult de zece ani şi mai puțin de 20 de ani de serviciu, şi a 50% din aceste cheltuieli, dacă el pleacă după cel puțin 20 de ani de serviciu.

În virtutea formulei de calcul al prestațiilor, stabilită de regim, întreprinderea afectează 4% din valoarea actualizată a costurilor medicale aşteptate (40%/10), fiecăruia dintre primii zece ani, şi 1% (adică, 10%/10), fiecăruia dintre următorii zece ani. Pentru fiecare an, costul serviciilor prestate în cursul exercițiului reflectă probabilitatea ca membrul personalului să completeze perioada de serviciu necesară pentru a-şi asigura, total sau parțial, drepturile la prestații. Dacă se aşteaptă ca membrii personalului să plece în interiorul primei perioade de zece ani, acestora nu le este afectat nici un drept la prestații.

4. Un regim de asistență medicală posterioară perioadei de muncă prevede rambursarea a 10% din cheltuielile medicale ale unui membru al personalului, după pensionarea sa, dacă această plecare a intervenit după mai mult de zece ani şi mai puțin de 20 de ani de serviciu, şi a 50% din mărimea acestora, dacă plecarea a intervenit după cel puțin 20 de ani de serviciu.

Anii de serviciu ulteriori vor genera un nivel al drepturilor la prestații în mod evident mai ridicat decât cel al anilor anteriori. Ca atare, pentru membrii personalului de la care întreprinderea se aşteaptă să se pensioneze după cel puțin 20 de ani, ea afectează drepturile la prestații pe o bază lineară. Dincolo de 20 de ani, timpul de activitate nu va genera o mărime suplimentară semnificativă a drepturilor la prestații. În consecință, dreptul la prestații afectat fiecăruia dintre primii 20 de ani este egal cu 2,5% din valoarea actualizată a costurilor medicale aşteptate (50%/20).

Pentru membrii personalului de la care întreprinderea se aşteaptă să se pensioneze după 20 de ani de serviciu, dreptul la prestații afectat fiecăruia dintre primii zece ani este egal cu 10% din valoarea actualizată a costurilor medicale aşteptate. Timpului de serviciu cuprins între sfârşitul celui de al zecelea an şi data estimată a plecării, pentru aceşti membri ai personalului, nu îi este afectat nici un drept la prestații.

Nici un drept la prestații nu este afectat membrilor personalului de la care întreprinderea se aşteaptă să se pensioneze pe parcursul primilor zece ani.

Atunci când mărimea unui drept la prestații este egală cu un procentaj constant din salariul de sfârşit de carieră pentru fiecare an de serviciu, creşterile viitoare de salarii vor avea un impact asupra sumei cerute pentru stingerea obligației existente în numele serviciilor prestate înaintea datei de închidere, dar ele nu vor genera o obligație suplimentară. Ca atare:

(a) conform celor afirmate la începutul subparagrafului "Afectarea drepturilor la prestații perioadelor de serviciu", creşterile de salarii nu generează drepturi la prestații suplimentare, cu toate că mărimea dreptului la prestații depinde de salariul de sfârşit de carieră; şi

(b) mărimea dreptului la prestații afectată fiecărui exercițiu reprezintă o proporție constantă a salariului de care este legată prestația.

Exemplu ce ilustrează regulile prezentate anterior[7]

Membrii personalului au dreptul la o prestație de 3% din salariul de sfârşit de carieră, pentru fiecare an de serviciu, înaintea vârstei de 55 de ani.

O prestație de 3% din salariul de sfârşit de carieră estimat este afectată fiecărui an până la vârsta de 55 de ani, care corespunde datei începând cu care continuarea activității nu va genera pentru membrul personalului o mărime semnificativă a drepturilor la prestații în virtutea regimului. Odată depăşită această vârstă, anilor de serviciu nu le este afectat nici un drept la prestații.

Ipoteze actuariale (Actuarial assumptions)

Ipotezele actuariale trebuie să fie obiective şi reciproc compatibile.

Ipotezele actuariale sunt cele mai bune estimări făcute de întreprindere variabilelor care vor determina costul final al avantajelor posterioare perioadei de muncă. Aceste ipoteze cuprind:

(a) ipoteze demografice relative la caracteristicile viitoare ale vechiului şi actualului personal (şi persoanelor care se află în sarcina lor) ce reunesc condițiile cerute pentru a beneficia de avantaje. Aceste ipoteze demografice se referă la următoarele elemente:
  (i) mortalitatea în timpul şi după perioada de muncă;
  (ii) rotația personalului, incapacitatea şi pensionarea anticipată;
  (iii) proporția membrilor afiliați la regim şi a persoanelor aflate în sarcina acestora, ce reunesc condițiile cerute pentru a avea drept la prestații; şi
  (iv) ratele (cotele) de cereri de indemnizații, în virtutea regimurilor medicale; şi

(b) ipoteze financiare ce se referă la următoarele elemente:
  (i) rata de actualizare;
  (ii) nivelurile viitoare ale salariilor şi avantajele personalului;
  (iii) în cazul prestațiilor medicale, costurile medicale viitoare şi în special, dacă sunt importante, costul de administrare a cererilor şi cel al vărsământului prestațiilor; şi
  (iv) rata aşteptată de randament a activelor regimului.

Ipotezele actuariale sunt obiective dacă ele nu sunt nici riscante, nici de o prudență excesivă.

---

[7] *International Accounting Standards 1999*, lucrare anterior citată, pagina 475.

Ipotezele actuariale sunt reciproc compatibile; dacă ele traduc raporturile economice ce există între anumiți factori, ca de exemplu inflația, ratele de creştere a salariilor, randamentul activelor regimului şi ratele de actualizare. Cu titlu de exemplu, toate ipotezele, care depind de o rată specifică a inflației (precum cele relative la ratele dobânzii şi la creşterile de salarii şi de avantaje ale personalului) privind un exercițiu viitor dat, presupun acelaşi nivel al inflației în cursul acestui exercițiu.

O întreprindere determină rata de actualizare şi alte ipoteze financiare în termeni nominali, exceptând situația în care estimările în termeni reali (corectate ținând cont de inflație) sunt mai fiabile decât, de exemplu, într-o economice hiperinflaționistă (a se vedea, în acest sens, norma IAS 29 "Informarea financiară în economiile hiperinflaționiste") sau atunci când dreptul la prestații este indexat şi când piața obligațiunilor indexate exprimate în aceeaşi monedă şi de aceeaşi durată este activă.

Ipotezele financiare trebuie să fie stabilite pe baza aşteptărilor pieței la data închiderii, pentru perioada în cursul căreia obligațiile trebuie să fie stinse.

Ipoteze actuariale: rata de actualizare (Actuarial assumptions: discount rate)

Rata de aplicat pentru actualizarea obligațiilor în numele avantajelor posterioare perioadei de muncă (indiferent că acestea sunt finanțate sau nu) trebuie să fie determinată prin referință la o rată a pieței la data închiderii, bazată pe obligațiile întreprinderilor din prima categorie. În țările în care acest tip de piață nu este activă, trebuie să se aibă în vedere rata (la închidere) a obligațiunilor de stat. Moneda şi durata obligațiunilor întreprinderilor sau ale obligațiunilor de stat trebuie să fie coerente cu moneda şi durata estimată ale obligațiunilor în numele avantajelor posterioare perioadei de muncă.

Ipoteza actuarială relativă la rata de actualizare are un efect important. Această rată de actualizare traduce valoarea timp a banilor, dar ea nu traduce nici riscul actuarial, nici riscul de plasament. Mai mult, această rată de actualizare nu traduce riscul de credit specific întreprinderii la care se expun creditorii săi; ea nu traduce nici riscul de diferențe între realizările viitoare şi ipotezele actuariale.

Rata de actualizare reflectă desfăşurarea în timp estimată a vărsământului prestațiilor. În practică, adesea, o întreprindere aplică o rată de actualizare medie, unică şi ponderată care reflectă desfăşurarea în timp estimată şi mărimea vărsămintelor, cât şi moneda în care trebuie să fie vărsate avantajele.

În anumite circumstanțe, este posibil ca piața obligațiunilor, a căror scadență este suficient de lungă pentru a corespunde scadenței estimate a tuturor vărsămintelor de prestații, să nu fie activă. În acest caz, întreprinderea utilizează rate actuale de piață al căror termen să fie adecvat pentru a actualiza plățile pe termen scurt şi estimează rata de actualizare pentru scadențele mai îndepărtate prin extrapolarea ratelor actuale ale pieței cu ajutorul curbei ratelor de randament. Este puțin plauzibil ca valoarea actualizată totală a unei obligații în numele prestațiilor definite să fie în mod special sensibilă la rata de actualizare aplicată la fracțiunea prestațiilor, plătibilă dincolo de data scadenței finale a obligațiunilor întreprinderilor sau a celor de stat disponibile.

Costul financiar este obținut prin **multiplicarea** ratei de actualizare determinată la începutul exercițiului **cu** valoarea actualizată a obligației exercițiului în numele prestațiilor definite, ținând cont de eventualele schimbări semnificative ale obligației. Valoarea

actualizată a obligației va fi diferită de datoria înregistrată în bilanț, deoarece aceasta din urmă trebuie interpretată ca fiind diminuată cu valoarea justă a activelor regimului şi pentru că unele diferențe actuariale şi unele costuri în numele serviciilor trecute nu sunt contabilizate imediat.

Ipoteze actuariale: salarii, avantaje ale personalului şi costuri medicale (Actuarial assumptions: salaries, benefits and medical costs)

Obligațiile în numele avantajelor posterioare perioadei de muncă trebuie să fie evaluate pe o bază ce reflectă:

(a) creşterea de salarii viitoare estimate;

(b) drepturile la prestații conform termenilor regimului (sau ce rezultă din orice obligație implicită care se recunoaşte şi dincolo de aceşti termeni) la data închiderii; şi

(c) schimbările viitoare estimate ale nivelului prestațiilor plătite în cadrul oricărui regim general şi obligatoriu ce afectează prestațiile de plătit, în numele unui regim de prestații definite, dacă şi numai dacă:

(i) fie aceste schimbări au fost adoptate înainte de data închiderii;

(ii) fie experiența trecută sau alte indicații fiabile demonstrează că aceste prestații plătite în cadrul unui regim general şi obligatoriu vor evolua în mod previzibil, de exemplu, că ele vor urma indicele general al prețurilor sau indicele general al salariilor.

Estimările creşterilor viitoare de salarii țin cont de inflație, vechime, promovare, şi diverşi alți factori ca, de exemplu, oferta şi cererea pe piața forței de muncă.

Dacă termenii formali ai unui regim (sau o obligație implicită ce merge dincolo de aceşti termeni) impun întreprinderii să schimbe prestațiile cu ocazia exercițiilor viitoare, evaluarea obligației trebuie să reflecte aceste schimbări. Este cazul, de exemplu, atunci când:

(a) întreprinderea a fost deja confruntată, în trecut, cu o creştere a avantajelor personalului, de exemplu, pentru a atenua efectele inflației, şi când nici o indicație nu permite să se spună că această practică se va schimba; sau

(b) profiturile actuariale au fost deja contabilizate în situațiile financiare şi întreprinderea este obligată, prin termenii formali ai unui regim (sau obligație implicită ce merge dincolo de aceşti termeni) sau ai unei legislații, de a utiliza orice excedent al regimului în folosul beneficiarilor respectivului regim.

Ipotezele actuariale nu traduc schimbările viitoare ale avantajelor care nu sunt enunțate în termenii formali ai regimului (sau într-o obligație implicită) la data închiderii. Aceste schimbări vor genera:

(a) un cost al serviciilor trecute, în măsura în care ele afectează prestațiile în numele serviciilor anterioare schimbării; şi

(b) un cost al serviciilor prestate în cursul exercițiului după schimbare, în măsura în care ele afecțează prestațiile în numele serviciilor posterioare schimbării.

Unele avantaje posterioare perioadei de muncă sunt legate de variabile ca, de exemplu, nivelul prestațiilor de pensionare vărsate de puterea publică (stat) sau nivelul ajutorului medical al statului. Evaluarea acestor avantaje reflectă incidența aşteptată a evoluției variabilelor în cauză asupra bazei experienței trecute şi a altor indicații fiabile.

Ipotezele relative la costurile medicale trebuie să țină cont de variațiile viitoare estimate ale costului serviciilor medicale, ce rezultă atât din inflație cât și din evoluția specifică a costurilor medicale.

Evaluarea prestațiilor medicale posterioare perioadei de muncă impune efectuarea de ipoteze asupra nivelului şi frecvenței cererilor de rambursare viitoare şi asupra costului satisfacerii acestor cereri. O întreprindere estimează costurile sale medicale viitoare pe baza datelor istorice referitoare la experiența sa şi completate, dacă este necesar, cu datele istorice ale altor întreprinderi, societăților de asigurare, prestatorilor de servicii medicale etc. Estimările costurilor medicale viitoare țin cont de progresul tehnologic, de evoluția stării de sănătate a beneficiarilor regimului.

Nivelul şi frecvența cererilor de rambursare sunt în mod special influențate de vârstă, de starea de sănătate şi de sexul membrilor personalului (şi ale persoanelor aflate în sarcina acestora), dar acestea pot să fie influențate şi de alți factori ca, de exemplu, poziția (localizarea) geografică. Ca atare, datele istorice sunt ajustate în măsura în care compoziția demografică a populației diferă de cea a populației ce a servit drept bază pentru stabilirea datelor istorice. De asemenea, ele sunt ajustate atunci când indici fiabili relevă că tendințele istorice nu vor mai continua.

Unele regimuri de îngrijire de sănătate posterioare perioadei de muncă impun personalului să cotizeze pentru costurile medicale acoperite prin regim. Estimările costurilor medicale viitoare țin cont de aceste cotizații în funcție de termenii regimului la data închiderii (sau de orice obligație implicită ce merge dincolo de aceşti termeni). Schimbările acestor cotizații ale personalului generează un cost al serviciilor trecute. Costul de decontare al cererilor de rambursare poate să fie redus prin prestațiile statului sau ale altor prestatori medicali.

Diferențele actuariale (Actuarial gains and losses)

Pentru evaluarea datoriei în numele prestațiilor definite, întreprinderea trebuie să contabilizeze o fracțiune a diferențelor sale actuariale la venituri sau la cheltuieli, dacă diferențele actuariale cumulate necontabilizate la sfârşitul exercițiului precedent depăşesc cea mai mare dintre următoarele două valori:

(a) 10% din valoarea actualizată a obligației în numele prestațiilor definite la data închiderii (înaintea deducerii activelor regimului); şi

(b) 10% din valoarea justă a activelor regimului la data închiderii.

Aceste limite trebuie să fie calculate şi aplicate separat pentru fiecare regim de prestații definite.

Fracțiunea diferențelor actuariale de contabilizat pentru fiecare regim de prestații definite este excedentul, determinat conform celor expuse anterior, raportat la durata de viață activă medie reziduală aşteptată a membrilor personalului ce beneficiază de acest regim. Totuşi, o întreprindere poate să adopte orice metodă care conduce la contabilizarea mai rapidă, în mod sistematic, a tuturor diferențelor actuariale, sub rezerva aplicării aceleiaşi baze de contabilizare pentru câştiguri şi pentru

pierderi actuariale şi a aplicării acesteia în mod permanent de la un exercițiu la altul. Întreprinderea poate să aplice aceste metode în mod estimativ, chiar dacă diferențele actuariale sunt situate între limitele specificate la punctele (a) şi (b) (prezentate mai sus).

Diferențele actuariale vor putea să rezulte din creşterile sau din diminuările valorii actualizate ale unei obligații în numele prestațiilor definite sau ale valorii juste a activelor regimului corespondent. Printre cauzele susceptibile să genereze diferențe actuariale, pot să fie citate:

(a) ratele excepțional de ridicate sau de scăzute de rotație a personalului, de pensionare anticipată, de mortalitate sau de creştere a salariilor, a avantajelor personalului sau a costurilor medicale;

(b) incidența unei schimbări în estimarea ratelor viitoare de rotație a personalului, de pensionare anticipată, de mortalitate sau de creştere a salariilor, a drepturilor la prestații (dacă termenii formali sau impliciți ai unui regim prevăd creşteri ale drepturilor la prestații legate de inflație) sau a costurilor medicale;

(c) impactul evoluției ratei de actualizare; şi

(d) diferențele între randamentul aşteptat al activelor regimului şi randamentul efectiv.

Pe termen lung, diferențele actuariale pot să fie compensate. Ca atare, este preferabil să se considere estimările obligației, în numele avantajelor posterioare perioadei de muncă, un interval (sau un coridor) în jurul celei mai bune estimări. Întreprinderea este autorizată, dar nu obligată, să contabilizeze diferențele actuariale ce se situează în acest interval. Prezenta normă impune întreprinderilor să contabilizeze, cel puțin, un procentaj indicat al diferențelor actuariale ce se situează în afara unui coridor de $\pm 10\%$. De asemenea, norma autorizează utilizarea sistematică a unor metode de contabilizare mai rapidă, sub rezerva ca astfel de metode să îndeplinească anumite condiții. De exemplu, aceste metode autorizate includ contabilizarea imediată a tuturor diferențelor actuariale (în interiorul şi exteriorul coridorului).

Costul serviciilor trecute (Past service cost)

Pentru evaluarea datoriei în numele prestațiilor definite, întreprindera trebuie să contabilizeze costul serviciilor trecute la cheltuieli, conform unei metode lineare, pe durata medie ce a rămas de parcurs până ce drepturile corespondente să fie achiziționate personalului. În măsura în care drepturile la prestații sunt deja achiziționate cu ocazia adoptării regimului de prestații definite sau a modificării sale, întreprinderile trebuie să contabilizeze imediat costul serviciilor trecute.

Costul serviciilor trecute este generat atunci când întreprinderea adoptă un regim de prestații definite sau schimbă prestațiile de plătit în virtutea unui regim existent. Aceste schimbări sunt operate în contrapartida serviciilor pe care aceşti membri ai personalului le vor presta în cursul unei perioade ce se sfârşeşte atunci când drepturile la prestațiile vizate vor fi achiziționate. Ca atare, costul serviciilor trecute este repartizat pe această durată fără să se țină cont de faptul că el vizează serviciile efectuate în cursul exercițiilor anterioare. Costul serviciilor trecute este evaluat prin schimbarea datoriei ce rezultă din amendament.

Exemplu[8]

O întreprindere administrează un regim de pensionare care prevede vărsarea unei pensii egale cu 2% din salariul de sfârşit de carieră, pentru fiecare an de serviciu. Drepturile la prestații sunt achiziționate după cinci ani de serviciu. La 1 ianuarie/N+5, întreprinderea ameliorează regimul şi ridică mărimea pensiei la 2,5% din salariul de sfârşit de carieră, pentru fiecare an de serviciu, începând cu 1 ianuarie/N+1. La data ameliorării, valoarea actualizată a prestațiilor complementare pentru perioada de serviciu situată între 1 ianuarie/N+1 şi 1 ianuarie/N+5 este următoarea:

Persoanele ce au mai mult de 5 ani de serviciu la 1/01/N+5	**150**
Persoanele ce au mai puțin de 5 ani de serviciu la 1/01/N+5 (perioada medie de achiziție a drepturilor la prestații: 3 ani)	**120**
	270

Întreprinderea contabilizează imediat suma de 150, deoarece aceste drepturi la prestații sunt deja achiziționate, iar suma de 120, conform unei metode lineare, pe perioada de trei ani, deschisă începând cu 1 ianuarie/N+5.

Sunt excluse din costul serviciilor trecute:

(a) incidența diferențelor între creşterile de salarii luate în considerare ținând cont de ipoteze şi creşterile efective privind obligația de a plăti prestații în numele serviciilor realizate în cursul anilor anteriori (nu există un cost al serviciilor trecute deoarece ipotezele actuariale iau în cont proiectările de salarii);

(b) estimările insuficiente sau excesive ale creşterilor discreționare ale dobânzilor atunci când o întreprindere are obligația implicită de a acorda astfel de creşteri (nu există un cost al serviciilor trecute deoarece ipotezele actuariale țin cont de aceste creşteri);

(c) estimările unei ameliorări a prestațiilor ce rezultă din profiturile actuariale care au fost deja contabilizate în situațiile financiare, dacă întreprinderea este obligată, prin termenii formali ai unui regim (sau printr-o obligație implicită definită dincolo de aceşti termeni) sau ai unei legislații, să afecteze orice excedent al regimului beneficiarilor acestui regim, chiar dacă majorarea drepturilor la prestații nu a fost încă în mod formal acordată (creşterea obligației ce rezultă de aici este o pierdere actuarială, şi nu un cost al serviciilor trecute);

(d) creşterea avantajelor achiziționate atunci când, în absența unor prestații noi sau mai bune, membrii personalului îndeplinesc condițiile cerute pentru achiziționarea avantajelor (nu există un cost al serviciilor trecute deoarece costul estimat al prestațiilor a fost contabilizat pe măsură ce serviciile au fost realizate); şi

(e) efectul ameliorărilor aduse regimului, care reduc prestațiile în numele serviciilor viitoare (reducere).

O întreprindere stabileşte calendarul amortizării costului serviciilor trecute atunci când drepturile la prestații sunt introduse sau modificate. Ar fi imposibil să se actualizeze înregistrările detaliate necesare identificării sau realizării schimbărilor ulterioare aduse acestui calendar al amortizării. Mai mult, efectul nu ar fi cu adevărat semnificativ decât dacă ar fi

---

[8] *International Accounting Standards 1999*, lucrare anterior citată, pagina 482.

vorba despre o reducere sau lichidare. Ca atare, o întreprindere își schimbă calendarul amortizării costului serviciilor trecute, numai dacă este vorba despre o reducere sau lichidare.

Atunci când o întreprindere reduce prestațiile de plătit în virtutea unui regim existent de prestații definite, reducerea care rezultă, pentru obligația în numele prestațiilor definite, este contabilizată la costul serviciilor trecute (negativ) pe o perioadă medie ce ia sfârșit atunci când partea astfel redusă a drepturilor la prestații este achiziționată.

Atunci când o întreprindere reduce anumite prestații de plătit în virtutea unui regim existent de prestații definite, și când, în același timp, ea majorează alte prestații de plătit aceloraşi membri ai personalului, în virtutea regimului, ea contabilizează schimbarea ca o singură variație netă.

1.6. Contabilizare şi evaluare: Activele regimului (Recognition and measurement: plan assets)

1.6.1. Valoarea justă a activelor regimului (Fair value of plan assets)

Valoarea justă a activelor regimului este obținută prin determinarea mărimii contabilizate în bilanț. Atunci când nu se dispune de valoarea de piață, valoarea justă a activelor regimului se estimează prin actualizarea, de exemplu, a fluxurilor de trezorerie viitoare aşteptate prin aplicarea unei rate de actualizare influențate atât de riscul asociat activelor, cât şi de scadența sau data cesiunii prevăzute a respectivelor active (sau, în absența datei scadenței, durata prevăzută până la decontarea obligației corespondente).

Activele regimului exclud cotizațiile neplătite datorate fondului de întreprinderea care prezintă situațiile financiare, cât şi instrumentele financiare necesionabile, emise de respectiva întreprindere şi deținute în cadrul fondului.

Atunci când activele regimului includ polițele de asigurări ce corespund exact, prin mărime şi perioadă, prestațiilor plătibile în virtutea regimului (luate în totalitatea lor sau parțial), drepturile regimului în virtutea acestor polițe sunt evaluate la o mărime (valoare) egală cu cea corespunzătoare obligației.

1.6.2. Randamentul activelor regimului (Return on plan assets)

Randamentul aşteptat al activelor este o componentă a cheltuielilor contabilizate în contul de profit şi pierdere. Diferența între randamentul aşteptat şi randamentul efectiv este o diferență actuarială; ea este cuprinsă în diferențele actuariale privind obligația în numele prestațiilor definite în calculul mărimii nete care este comparată cu valorile limită ale coridorului de 10%.

Randamentul aşteptat al activelor regimului este stabilit pe baza valorilor aşteptărilor pieței, la începutul exercițiului, pentru randamentele privind întreaga durată de viață a obligației corespondente. Randamentul aşteptat al activelor regimului este influențat de evoluția valorii juste a activelor regimului deținute în cursul exercițiului, ce rezultă din cotizațiile efectiv vărsate la fond şi din prestațiile efective prelevate asupra fondului (utilizările fondului).

Exemplu[9]

La 1 ianuarie /N+1, valoarea justă a activelor regimului era de 10.000, iar mărimea (valoarea) netă cumulată a profiturilor actuariale necontabilizate, de 760. La 30 iunie/N+1, prestațiile oferite în numele regimului se ridicau la nivelul sumei de 1.900, iar cotizațiile primite, la 4.900. La 31 decembrie/N+1, valoarea justă a activelor regimului a fost stabilită la nivelul sumei de 15.000, iar valoarea actualizată a obligației în numele prestațiilor definite, la nivelul sumei de 14.792. Mărimea pierderilor actuariale generate de obligație, pentru exercițiul N+1, a fost de 60.

La 1 ianuarie/N+1, întreprinderea care prezintă situațiile financiare a efectuat următoarele estimări, pe baza prețurilor de piață la această dată:

	%
Veniturile financiare diminuate cu impozitul de plătit de către fond	**9,25**
Plusul de valoare realizat din activele regimului şi plusul de valoare latent (după impozitare)	**2,00**
Costuri administrative	**(1,00)**
Rata de randament aşteptată	**10,25**

Pentru N+1, randamentul aşteptat şi randamentul efectiv, referitoare la activele regimului, se stabilesc după cum urmează:

Randamentul activelor unei valori de 10.000 deținute timp de 12 luni la 10;25%	**1025**
Randamentul activelor unei valori de 3.000 deținute timp de 6 luni la 5% (corespunzător unei rate anuale de 10,25%, compusă la fiecare 6 luni)	**150**
Randamentul aşteptat al activelor pentru N+1	**1175**
Valoarea justă a activelor la 31 decembrie N+1	**15.000**
Minus valoarea justă a activelor la 1 ianuarie N+1	**(10.000)**
Minus cotizațiile primite	**(4.900)**
Plus prestațiile oferite	**1.900**
Randamentul efectiv al activelor regimului	**2.000**

Diferența între randamentul aşteptat (1175) şi randamentul efectiv al activelor (2.000) este un profit actuarial de 825. Ca atare, mărimea netă cumulată a câştigurilor actuariale necontabilizate se ridică la nivelul sumei de 1.525 (adică, 760 + 825 – 60). Limitele coridorului sunt fixate la 1.500 (valoarea cea mai mare dintre: (i) 10% din 15.000 şi (ii) 10% din 14.792). Anul următor (N+2), întreprinderea contabilizează în contul său de profit şi pierdere un profit actuarial de 25 (adică, 1.525 – 1.500) raportat la durata de activitate medie reziduală aşteptată a membrilor personalului ce sunt vizați.

Rata aşteptată a randamentului activelor regimului, pentru N+2 va fi stabilită pe baza aşteptărilor pieței la 1 ianuarie/N+2, pentru randamente ce vizează întreaga durată a obligației.

---

[9] *International Accounting Standards 1999*, pagina 485.

Pentru a calcula randamentul aşteptat şi randamentul efectiv ale activelor regimului, întreprinderea deduce alte costuri aşteptate de administrație decât cele incluse în ipotezele actuariale considerate pentru evaluarea obligației.

1.7. **Prezentare** (Presentation)

- **Compensare** (offset)

O întreprindere trebuie să compenseze un activ legat de un regim şi o datorie legată de un alt regim, dacă şi numai dacă:

(a) ea deține un drept, din punct de vedere juridic executoriu, de a utiliza excedentul unui regim pentru a stinge obligațiile unui alt regim; şi

(b) ea are intenția de a stinge obligațiile pe o bază netă sau de a realiza excedentul degajat dintr-un regim şi de a stinge în mod simultan obligația sa în virtutea unui alt regim.

Criteriile de compensare sunt asemănătoare cu cele stabilite pentru instrumentele financiare în cadrul normei IAS 32 "Instrumentele financiare: informații de furnizat şi prezentare".

- **Distincția curent/necurent** (Current/non-current distinction)

Unele întreprinderi fac distincția între activele şi datoriile curente şi activele şi datoriile necurente. Prezenta normă nu precizează dacă o întreprindere trebuie să distingă partea curentă şi partea necurentă a activelor şi datoriilor ce rezultă din avantajele posterioare perioadei de muncă.

- **Componentele financiare ale costului avantajelor posterioare perioadei de muncă** (Financial components of post-employment benefit costs)

Prezenta normă nu precizează dacă o întreprindere trebuie să prezinte costul serviciilor prestate în cursul exercițiului, costul financiar şi randamentul aşteptat ca informații componente ale aceluiaşi element de venituri sau de cheltuieli în contul de profit şi pierdere.

1.8. **Informații de furnizat** (Disclosure)

O întreprindere trebuie să furnizeze următoarele informații referitoare la regimurile sale de prestații definite:

(a) metoda sa de contabilizare a diferențelor actuariale;

(b) o descriere generală a tipului de regim;

(c) o comparație a activelor şi a datoriilor contabilizate în bilanț, prin care se identifică cel puțin:

(i) valoarea actualizată, la data închiderii exercițiului, a obligațiilor în numele prestațiilor definite care nu sunt deloc finanțate;

(ii) valoarea actualizată (înaintea deducerii valorii juste a activelor regimului), la data închiderii exercițiului, a obligațiilor în numele prestațiilor definite care sunt integral sau parțial finanțate;

(iii) valoarea justă a activelor regimului la data închiderii exercițiului;

(iv) diferențele actuariale necontabilizate în bilanț;

(v) costul serviciilor trecute necontabilizate încă în bilanț;
(vi) orice mărime (valoare) necontabilizată în activ datorită condițiilor de limită;
(vii) mărimile (valorile) contabilizate în bilanț;
(d) mărimile incluse în valoarea justă a activelor regimului pentru:
(i) fiecare categorie de instrumente financiare emise de întreprinderea care prezintă situațiile financiare; și
(ii) orice bun imobiliar ocupat sau alte active utilizate de întreprinderea care prezintă situațiile financiare;
(e) o comparație ce prezintă mișcările, în cursul exercițiului, ale datoriei (sau activului) net(ă) contabilizat(ă) în bilanț;
(f) cheltuiala totală contabilizată în contul de profit și pierdere pentru fiecare dintre elementele următoare, cât și postul (posturile) contului de profit și pierdere în care acestea sunt înscrise:
(i) costul serviciilor prestate în cursul exercițiului;
(ii) costul financiar;
(iii) randamentul așteptat al activelor regimului;
(iv) diferențele actuariale;
(v) costul serviciilor trecute; și
(vi) efectul oricărei reduceri sau lichidări;
(g) randamentul efectiv al activelor regimului; și
(h) principalele ipoteze actuariale utilizate la data închiderii exercițiului, ipoteze ce cuprind, dacă este cazul:
(i) ratele de actualizare;
(ii) ratele de randament așteptate ale activelor regimului pentru exercițiile prezentate în situațiile financiare;
(iii) ratele așteptate de creștere a salariilor (și variațiile unui indice sau altei variabile specificate în termeni formali sau impliciți ai unui regim, ca bază de calcul al creșterilor de prestații viitoare);
(iv) ratele de evoluție a costurilor medicale; și
(v) orice altă ipoteză actuarială importantă utilizată.

Întreprinderea trebuie să indice, pentru fiecare dintre ipotezele actuariale, o valoare absolută (de exemplu un procentaj absolut) și nu numai un interval între diferite procentaje sau alte variabile.

Alineatul (b) prezentat anterior impune furnizarea unei descrieri generale a tipului de regim. Această descriere distinge, de exemplu, regimurile de pensionare cu rentă uniformă, regimurile de pensionare cu salarii de sfârșit de carieră și regimurile de ajutor medical posterior perioadei de muncă.

Atunci când o întreprindere are mai multe regimuri de prestații definite, informațiile pot să fie furnizate în mod global, separat pentru fiecare regim sau grupate într-un mod cât se poate de util. Este util să se efectueze aceste grupări în funcție de următoarele criterii:

(a) instalarea geografică a regimurilor (de exemplu, regimuri naționale; regimuri străine); sau

(b) varietatea de expunere la riscuri a regimurilor: de exemplu, regimurile de pensionare cu rentă uniformă, regimurile de pensionare cu salarii de sfârşit de carieră şi regimuri de ajutor medical posterioare perioadei de muncă.

Atunci când o întreprindere furnizează informaţii globale pentru un grup de regimuri, aceste informaţii trebuie să fie furnizate sub formă de medii ponderate sau de intervale relativ limitate (înguste).

Atunci când norma IAS 24 "Informarea relativă la părţile legate" le impune, o întreprindere trebuie să furnizeze informaţii referitoare la:

(a) tranzacţiile ce implică regimuri de avantaje posterioare perioadei de muncă efectuate între părţile legate; şi

(b) avantajele posterioare perioadei de muncă de care beneficiază principalii săi conducători.

Atunci când norma IAS 10 "Eventualităţi şi evenimente ce survin după data închiderii exerciţiului" le impune, o întreprindere furnizează informaţii referitoare la pasivele (datoriile) eventuale ce rezultă din obligaţia pentru avantajele posterioare perioadei de muncă.

1.9. Alte avantaje pe termen lung (Other long-term employee benefits)

Celelalte avantaje pe termen lung se referă la:

(a) absenţele de lungă durată remunerate, precum concediile legate de vechime sau concediile sabatice;

(b) jubilee sau alte avantaje legate de vechime;

(c) indemnizaţiile pentru incapacitate de lungă durată;

(d) participaţii şi prime de plătit cel puţin 12 luni după sfârşitul exerciţiului în cursul căruia membrii personalului au efectuat servicii corespondente; şi

(e) remuneraţiile amânate vărsate cel puţin 12 luni după sfârşitul exerciţiului în cursul căruia ele au fost achiziţionate.

În mod obişnuit, evaluarea altor avantaje pe termen lung nu este supusă aceluiaşi grad de incertitudine care apare în cazul avantajelor posterioare perioadei de muncă. Mai mult, introducerea sau modificarea altor avantaje pe termen lung generează rareori un cost semnificativ în numele serviciilor trecute. Pentru aceste motive, norma IAS 19 impune o metodă simplificată de contabilizare a celorlalte avantaje pe termen lung. Această metodă diferă de cea impusă pentru avantajele posterioare perioadei de muncă prin următoarele puncte:

(a) diferenţele actuariale sunt contabilizate imediat şi nu este aplicat nici un coridor; şi

(b) ansamblul costului serviciilor trecute este contabilizat imediat.

Contabilizare şi evaluare (Recognition and measurement)

Mărimea (valoarea) contabilizată la datorii pentru celelalte avantaje pe termen lung trebuie să fie egală cu totalul dat de:

(a) valoarea actualizată a obligaţiei în numele prestaţiilor definite la data închiderii exerciţiului;

(b) diminuată, dacă este cazul, cu valoarea de piață la data închiderii exercițiului a activelor regimului utilizate direct pentru stingerea obligației.

Pentru celelalte avantaje pe termen lung, întreprinderea trebuie să contabilizeze la cheltuieli sau (cu excepția semnalată anterior) la venituri, totalul următoarelor valori[10]:

(a) costul serviciilor prestate în cursul exercițiului;
(b) costul financiar;
(c) randamentul aşteptat al activelor regimului;
(d) diferențele actuariale care trebuie să fie contabilizate imediat şi în totalitate;
(e) costul serviciilor trecute, care trebuie să fie contabilizate imediat şi în totalitate;
(f) efectul oricărei reduceri sau lichidări.

Incapacitatea de lungă durată este o formă de avantaj pe termen lung. Dacă nivelul indemnizației depinde de durata serviciului, o obligație este generată atunci când serviciul este prestat. Evaluarea acestei obligații reflectă probabilitatea ca o decontare să fie efectuată pe o anumită durată. Dacă nivelul indemnizației este acelaşi pentru toți membrii personalului afectați de incapacitate, indiferent care este durata serviciului lor, costul aşteptat al acestui avantaj este contabilizat atunci când are loc evenimentul care stă la originea incapacității pe termen lung.

Informații de furnizat (Disclosure)

Dacă norma IAS 19 nu impune furnizarea de informații specifice privind celelalte avantaje pe termen lung, alte norme contabile internaționale pot să impună furnizarea anumitor informații ca, de exemplu, atunci când mărimea, natura sau frecvența cheltuielilor ce rezultă din aceste avantaje este indicată pentru a explica performanțele întreprinderii în cursul exercițiului (a se vedea, în acest sens, norma IAS 8 "Rezultatul net al exercițiului, erori fundamentale şi schimbări de metode contabile"). Atunci când norma IAS 24 "Informarea relativă la părțile legate" le impune, întreprinderea furnizează informații privind celelalte avantaje pe termen lung de care beneficiază principalii săi conducători.

1.10. Indemnizațiile de sfârşit de contract de muncă (Termination benefits)

Norma IAS 19 tratează aceste indemnizații în mod separat de celelalte avantaje ale personalului, deoarece evenimentul care generează obligația nu este activitatea membrului personalului, ci, dimpotrivă, încetarea activității sale.

Contabilizarea (Recognition)

O întreprindere trebuie să contabilizeze indemnizațiile de sfârşit de contract de muncă în pasiv şi la cheltuieli dacă, şi numai dacă, ea este în mod evident angajată:

(a) să pună capăt contractului de muncă al unui membru sau al mai multor membri al/ai personalului înaintea vârstei normale de pensionare; sau

---

[10] Exceptând situația în care o altă normă contabilă internațională impune sau autorizează încorporarea celorlalte avantaje pe termen lung în costul unui activ.

(b) să acorde indemnizații de sfârşit de contract de muncă, în urma unei oferte făcute pentru a încuraja plecările voluntare.

O întreprindere este în mod evident angajată să pună capăt unui contract de muncă dacă, şi numai dacă, ea are un plan formalizat şi detaliat de concediere fără posibilitatea reală de a fi retractat. Acest plan trebuie să indice, cel puțin:

(a) fixarea, funcția şi numărul aproximativ de persoane pentru care trebuie să se pună capăt contractului de muncă;

(b) indemnizațiile de sfârşit de contract de muncă prevăzute pentru fiecare funcție sau clasificare profesională; şi

(c) data la care planul va fi pus în operă; punerea în operă trebuie să înceapă din momentul în care aceasta este posibilă, iar durata sa trebuie să atingă o atare valoare, astfel încât să nu fie probabile schimbări semnificative ale planului.

Evaluarea (Measurement)

Atunci când indemnizațiile de sfârşit de contract de muncă sunt exigibile mai mult de 12 luni după data închiderii exercițiului, ele trebuie să fie actualizate prin aplicarea ratei de actualizare.

În cazul unei oferte făcute pentru încurajarea plecărilor voluntare, evaluarea indemnizațiilor de sfârşit de contract de muncă trebuie să se efectueze pe baza numărului aşteptat de persoane care vor accepta oferta.

Informații de furnizat (Disclosure)

Atunci când există o incertitudine privind numărul de persoane care vor accepta o ofertă de indemnizații de sfârşit de contract de muncă, se poate vorbi despre o datorie eventuală. Aşa după cum impune norma IAS 10, o întreprindere trebuie să furnizeze informații privind această datorie eventuală, cu condiția ca eventualitatea pierderii să fie îndepărtată.

Aşa după cum impune norma IAS 8, întreprinderea trebuie să indice natura şi mărimea unei cheltuieli dacă semnificația sa, natura sa sau frecvența sa trebuie să fie furnizată pentru a explica performanțele întreprinderii în cursul exercițiului. Indemnizațiile de sfârşit de contract de muncă pot să genereze o cheltuială ce trebuie să facă obiectul unei informări, pentru a se conforma acestei exigențe.

Atunci când norma IAS 24 le impune, o întreprindere furnizează informații referitoare la indemnizațiile de sfârşit de contract de muncă datorate principalilor săi conducători.

1.11. Avantajele legate de capitalurile proprii (Equity compensation benefits)

Avantajele legate de capitalurile proprii pot să ia forma:

(a) acțiunilor, opțiunilor privind acțiunile şi altor instrumente de capitaluri proprii emise în beneficiul membrilor personalului la un preț mai mic decât valoarea justă la care ele ar fi emise în beneficiul terților; şi

(b) plăților sub formă de elemente de trezorerie a căror mărime va depinde de cursul viitor al acțiunilor întreprinderii ce prezintă situațiile financiare.

Contabilizare şi evaluare (Recognition and measurement)

Prezenta normă nu precizează dispozițiile privind contabilizarea şi evaluarea avantajelor legate de capitalurile proprii.

Informații de furnizat (Disclosure)

Informațiile impuse în cele ce urmează sunt considerate că permit utilizatorilor situațiilor financiare să evalueze efectul acestor remunerații privind poziția financiară a întreprinderii, performanțele sale şi fluxurile sale de trezorerie. Avantajele legate de capitalurile proprii pot să afecteze:

(a) poziția financiară a unei întreprinderi, impunându-i să emită instrumente financiare de capitaluri proprii sau să convertească instrumente financiare, de exemplu atunci când membrii personalului sau planurile de remunerare a personalului dețin opțiuni privind acțiunile sau au îndeplinit parțial condițiile cerute pentru achiziționarea la o dată viitoare a opțiunilor privind acțiunile; şi

(b) performanța şi fluxurile de trezorerie ale unei întreprinderi, prin reducerea mărimii avantajelor sub formă de trezorerie sau alte elemente pe care întreprinderea le asigură personalului său în schimbul serviciilor sale.

O întreprindere trebuie să indice:

(a) natura şi termenii (inclusiv condițiile de achiziție a drepturilor) planurilor de avantaje legate de capitalurile proprii;

(b) metoda de contabilizare a planurilor de avantaje legate de capitalurile proprii;

(c) mărimile contabilizate în situațiile financiare pentru planurile de avantaje legate de capitalurile proprii;

(d) numărul şi termenii (inclusiv, dacă este cazul, drepturile la dividende şi drepturile de vot, drepturile de conversiune, datele de exercitare, prețurile de exercitare şi datele de expirare) instrumentelor de capitaluri proprii ale întreprinderilor, deținute în cadrul planurilor de avantaje legate de capitalurile proprii (şi, în cazul opțiunilor privind acțiunile, de către membrii personalului) la începutul şi la sfârşitul exercițiului; trebuie să se precizeze în ce măsură drepturile membrilor personalului, relative la aceste instrumente, sunt achiziționate la începutul şi la sfârşitul exercițiului;

(e) numărul şi termenii (inclusiv, dacă este cazul, drepturile la dividende şi drepturile de vot, drepturile de conversiune, datele de exercitare, prețurile de exercitare şi datele de expirare) instrumentelor de capitaluri proprii emise de întreprindere în profitul planurilor de avantaje legate de capitalurile proprii sau al membrilor personalului (sau ale instrumentelor de capitaluri proprii ale întreprinderii distribuite personalului prin planurile de avantaje legate de capitalurile proprii) în cursul exercițiului şi valoarea justă a contrapartidei primite a planurilor de avantaje legate de capitalurile proprii sau a membrilor personalului;

(f) numărul, datele de exercitare şi prețurile de exercitare a opțiunilor exercitate în cursul exercițiului, în virtutea planurilor de avantaje legate de capitalurile proprii;

(g) numărul de opțiuni privind acțiunile deținute de planurile de avantaje legate de capitalurile proprii sau de membrii personalului, în virtutea acestor planuri, care sunt scadente în cursul exercițiului; și

(h) mărimea și principalii termeni ai oricărui împrumut acordat sau oricărei garanții acordate planurilor de avantaje legate de capitalurile proprii sau în contul acestor planuri de către întreprinderea care prezintă situațiile financiare.

De asemenea, o întreprindere trebuie să indice:

(a) valoarea justă, la începutul și la sfârșitul exercițiului, a instrumentelor de capitaluri proprii ale întreprinderii (altele decât opțiunile privind acțiunile) deținute de planurile de avantaje legate de capitalurile proprii; și

(b) valoarea justă, la data emisiunii, a instrumentelor de capitalurile proprii ale întreprinderii (altele decât opțiunile privind acțiunile) emise de întreprindere în profitul planurilor de avantaje legate de capitalurile proprii sau al membrilor personalului sau emise de planurile de avantaje legate de capitalurile proprii în beneficiul membrilor personalului, în cursul exercițiului.

Dacă, în practică, nu este posibil să se determine valoare justă a instrumentelor de capitaluri proprii (altele decât opțiunile privind acțiunile), acest fapt trebuie să fie indicat.

(g) numărul de opțiuni privind acțiunile deținute de planurile de avantaje legate de capitalurile proprii sau de membrii personalului, în virtutea acestor planuri, care sunt scadente în cursul exercițiului; şi

(h) mărimea şi principalii termeni ai oricărui împrumut acordat sau oricărei garanții acordate planurilor de avantaje legate de capitalurile proprii sau în contul acestor planuri de către întreprinderea care prezintă situațiile financiare.

De asemenea, o întreprindere trebuie să indice:

(a) valoarea justă, la începutul şi la sfârşitul exercițiului, a instrumentelor de capitaluri proprii ale întreprinderii (altele decât opțiunile privind acțiunile) deținute de planurile de avantaje legate de capitalurile proprii; şi

(b) valoarea justă, la data emisiunii, a instrumentelor de capitalurile proprii ale întreprinderii (altele decât opțiunile privind acțiunile) emise de întreprindere în profitul planurilor de avantaje legate de capitalurile proprii sau al membrilor personalului sau emise de planurile de avantaje legate de capitalurile proprii în beneficiul membrilor personalului, în cursul exercițiului.

Dacă, în practică, nu este posibil să se determine valoare justă a instrumentelor de capitaluri proprii (altele decât opțiunile privind acțiunile), acest fapt trebuie să fie indicat.

2. LITERA ŞI SPIRITUL NORMEI IAS 26 "CONTABILITATEA ŞI RAPOARTELE FINANCIARE ALE REGIMURILOR DE PENSIONARE" (ACCOUNTING AND REPORTING BY RETIREMENT BENEFIT PLANS)

2.1. Elemente introductive

Prezenta normă IAS 26 anulează şi înlocuieşte norma aprobată iniţial în iunie 1986. Ea este prezentată în formatul revizuit care a fost adoptată pentru normele contabile internaţionale începând cu 1991. Textului aprobat iniţial nu i-a fost adusă nici o modificare esenţială. Totuşi, unii termeni au fost schimbaţi, pentru a se realiza alinierea la practicile actuale ale IASC.

- **Câmpul de aplicare** (scope)

Prezenta normă trebuie să fie aplicată rapoartelor financiare prezentate prin regimurile de pensionare, atunci când sunt întocmite astfel de rapoarte.

Regimurile de pensionare primesc uneori alte denumiri, ca de exemplu: "regimurile de pensii" (pension schemes), "regimurile privind elementele complementare" (superannuation schemes), sau "regimurile de prestaţii de pensionare" (retirement benefit schemes). Norma IAS 26 tratează un regim de pensionare ca o entitate autonomă, distinctă de patronii persoanelor aderente la regim. Toate celelalte norme contabile internaţionale se aplică rapoartelor financiare ale regimurilor de pensionare, în măsura în care ele nu sunt anulate şi înlocuite prin prezenta normă.

Norma IAS 26 tratează contabilitatea şi rapoartele financiare pe care un regim le prezintă ansamblului persoanelor sale aderente, considerat ca un **grup**. Ea nu tratează informaţii oferite persoanelor individuale aderente în legătură cu drepturile lor la prestaţiile de pensionare.

Norma IAS 19 "Avantajele personalului" tratează problema determinării costului prestaţiilor de pensionare în situaţiile financiare ale patronilor ce au regimuri de pensionare. Ca atare, norma IAS 26 completează norma IAS 19.

Regimurile de pensionare pot să fie regimuri de cotizaţii definite sau regimuri de prestaţii definite. Multe dintre ele necesită crearea de fonduri distincte, ce pot sau nu să aibă administratori, fonduri ce sunt alimentate prin cotizaţii şi care plătesc prestaţiile de pensionare. Prezenta normă se aplică indiferent că se recurge sau nu la crearea unui fond indiferent că există sau nu administratori.

Regimurile de pensionare ce au active investite cu întreprinderile de asigurare sunt supuse aceloraşi dispoziţii în materie contabilă şi de finanţare ca şi pentru acordurile de plasamente private. Ca atare, ele intră în câmpul de aplicare al prezentei norme, exceptând situaţia în care contractul încheiat cu întreprinderea de asigurare este în numele unui anume aderent sau unui grup de aderenţi, şi când obligaţia în materie de pensionare revine în mod exclusiv întreprinderii de asigurare.

Prezenta normă nu tratează alte forme de avantaje legate de perioada de muncă, precum indemnizaţiile de sfârşit de contract de muncă, acordurile de remunerare amânată, concediile legate de vechime, planurile speciale de pensionare anticipată sau de concediere, regimurile de asigurare - boală şi de protecţie socială şi planurile ce prevăd acordarea de

prime. De asemenea, din câmpul de aplicare a normei IAS 26 sunt excluse regimurile publice de asigurare socială.

- **Definiții** (definitions)

În cadrul normei IAS 26, următorii termeni sunt utilizați cu semnificația prezentată în cele ce urmează:

Regimurile de pensionare (Retirement benefit plans) sunt acorduri conform cărora o întreprindere furnizează prestații salariaților săi în momentul sau după data sfârşitului lor de activitate (sub forma unei rente anuale sau a unui capital), atunci când aceste prestații sau cotizațiile patronului pentru aceste prestații pot să fie determinate sau estimate în avans, în funcție de clauzele unui acord sau de uzanțele întreprinderii.

Regimurile de cotizații definite (defined contribution plans) sunt regimuri de pensionare pe baza cărora mărimea prestațiilor de plătit în numele pensiilor este determinată prin cotizațiile vărsate la un fond, cât şi la beneficiile obținute din plasamentele aferente acestora.

Regimurile de prestații definite (defined benefit plans) sunt regimuri de pensionare conform cărora mărimea prestațiilor de plătit este determinată prin referire la o formulă bazată, în mod obişnuit, pe remunerarea şi/sau anii de serviciu a/ai membrilor personalului.

Asigurarea financiară (Funding) este transferul de active la o entitate (fondul) distinctă a întreprinderii patronului pentru a face față obligațiilor viitoare de plată ale prestațiilor de pensionare.

Pentru necesitățile normei IAS 26, sunt utilizați şi următorii termeni:

Aderenții (Participants) sunt membrii unui regim de pensionare şi cei care au dreptul la prestații în numele acestui regim.

Activele nete afectate prestației (Net assets available for benefits) sunt activele unui regim diminuate cu alte datorii decât valoarea actualizată actuarială a prestațiilor de pensionare promise.

Valoarea actualizată actuarială a prestațiilor de pensionare promise (Actuarial present value of promised retirement benefits) este valoarea actualizată a plăților aşteptate pe care regimul de pensionare va trebui să le verse membrilor actuali şi vechi ai personalului, în numele serviciilor deja prestate.

Prestațiile achiziționate (vested benefits) sunt prestațiile ale căror drepturi, conform termenilor unui regim de pensionare, nu sunt condiționate de o durată de muncă de tip continuu.

Unele regimuri de pensionare pot să fie finanțate de către alte persoane decât patronii; norma IAS 26 se aplică, de asemenea, rapoartelor prezentate de aceste regimuri.

Majoritatea regimurilor de pensionare sunt bazate pe acorduri formale. Unele regimuri sunt informale, dar au căpătat un caracter obligatoriu datorită practicilor stabilite de patroni. Chiar dacă unele regimuri autorizează patronii să limiteze obligațiile lor în numele regimurilor, este dificil în general pentru un patron să suprime un regim dacă el doreşte să-şi

păstreze salariații. Indiferent că un regim este informal sau formal, se aplică aceleași convenții contabile şi de informare.

Numeroase regimuri de pensionare prevăd constituirea de fonduri separate cărora le sunt vărsate cotizațiile şi care plătesc prestațiile. Aceste fonduri pot să fie dirijate de terți care administrează în mod independent activele de finanțare. În unele țări, acești terți sunt numiți administratori. Termenul "administrator" este utilizat în prezenta normă pentru a desemna aceste persoane, indiferent că un "trust" a fost sau nu formalizat.

În general, regimurile de pensionare sunt descrise ca fiind fie regimuri de cotizații definite, fie regimuri de prestații definite, fiecare având caracteristicile sale proprii. În cadrul prezentei norme, aceste planuri hibride sunt asimilate regimurilor de prestații definite.

2.2. Regimurile de pensionare de cotizații definite (Defined contribution plans)

Raportul financiar al unui regim de cotizații definite trebuie să comporte o situație a activelor nete afectate plății prestațiilor, cât şi o descriere a politicii de finanțare.

Într-un regim de cotizații definite, mărimea prestațiilor viitoare ale aderentului depinde de cotizațiile vărsate de patron, de aderent sau de ambele părți, şi de eficacitatea gestiunii şi randamentului plasamentului fondului. Vărsarea cotizațiilor la fond eliberează, în general, patronul de obligația sa. Îndrumările unui actuar nu sunt necesare în general, cu toate că ele sunt utilizate uneori pentru estimarea prestațiilor viitoare care pot să fie obținute pe baza cotizațiilor actuale şi a diferitelor niveluri de cotizații viitoare şi ale randamentului plasamentelor.

Aderenții sunt vizați de activitățile regimului, deoarece acestea au o incidență directă asupra nivelului prestațiilor lor viitoare. Aderenții au un interes de a şti măsura în care cotizațiile au fost primite şi în care au fost făcute controalele adecvate pentru a proteja drepturile beneficiarilor. Patronul este vizat de eficacitatea şi buna funcționare a regimului.

Obiectivul unei informări financiare furnizate de un regim de cotizații definite este să ofere în mod periodic informații privind acest regim şi performanțele plasamentelor sale. Acest obiectiv este atins, în general, prin prezentarea unui raport ce conține următoarele elemente:

(a) o descriere a activităților importante ale exercițiului şi a efectului oricărei schimbări a regimului, a aderenților săi, a termenelor şi condițiilor sale;

(b) situațiile care prezintă tranzacțiile efectuate şi performanța plasamentelor în cursul exercițiului, cât şi poziția financiară a regimului la sfârşitul exercițiului; şi

(c) o descriere a politicii de plasament.

2.3. Regimurile de prestații definite (Defined benefit plans)

Raportul financiar al unui regim de prestații definite trebuie să conțină, fie:

(a) o situație ce prezintă:

(i) activele nete afectate plății prestațiilor;

(ii) valoarea actualizată actuarială a prestațiilor de pensionare promise, prin distincția prestațiilor achiziționate de prestațiile neachiziționate; și

(iii) excedentul sau deficitul ce este generat de acest regim; sau

(b) o situație a activelor nete afectate plății de prestații care comportă:

(i) fie o notă anexă ce menționează valoarea actualizată actuarială a prestațiilor de pensionare promise, prin distincția prestațiilor achiziționate de prestațiile neachiziționate;

(ii) fie o trimitere la această informare furnizată într-un raport actuarial alăturat.

Atunci când nici o evaluare actuarială nu a fost realizată la data raportului, evaluarea cea mai recentă trebuie să servească drept bază de referință și trebuie să fie menționată data sa.

Valoarea actualizată actuarială a prestațiilor de pensionare promise trebuie să fie bazată pe prestațiile promise definite conform termenilor regimului pentru serviciile oferite la data raportului, fie pe baza nivelurilor salariilor actuale, fie pe baza nivelurilor salariilor proiectate, indicând baza utilizată. De asemenea trebuie indicat efectul oricărei schimbări în ipotezele actuariale ce au avut o influență importantă asupra valorii actualizate actuariale a prestațiilor de pensionare promise.

Raportul financiar trebuie să explice relația între valoarea actualizată actuarială a prestațiilor de pensionare promise și activele nete afectate plății acestor prestații, cât și politica urmărită pentru finanțarea prestațiilor promise.

Într-un regim de prestații definite, plata prestațiilor de pensionare promise depinde de poziția financiară a regimului și de capacitatea cotizațiilor de a vărsa regimului cotizații viitoare, ca și de performanța plasamentelor și de buna funcționare a regimului.

Într-un regim de prestații definite, este necesar să se utilizeze în mod periodic indicațiile unui actuar pentru a aprecia poziția financiară a regimului, pentru revizuirea ipotezelor și pentru a propune valori referitoare la nivelul cotizațiilor viitoare.

Obiectivul informării financiare furnizate de un regim de prestații definite este de a oferi periodic informații privind resursele și activitățile financiare ale regimului care sunt utile pentru a aprecia relația în timp între acumularea resurselor și prestațiile regimului. Acest obiectiv este atins, în general, grație prezentării unui raport ce cuprinde:

(a) o descriere a activităților importante ale exercițiului și a efectului oricărei schimbări a regimului, a aderenților săi, a termenelor și condițiilor sale;

(b) situațiile care prezintă tranzacțiile și performanța plasamentelor în cursul exercițiului, cât și poziția financiară a regimului la sfârșitul exercițiului; și

(c) informațiile actuariale, fie în cadrul aceloraşi situații, fie într-un raport distinct; şi

(d) o descriere a politicii de plasament.

- **Valoarea actualizată actuarială a prestațiilor de pensionare promise** (actuarial present value of promised retirement benefits)

Valoarea actualizată a plăților aşteptate în numele unui regim de pensionare poate să fie calculată şi prezentată prin utilizarea nivelului actual de salarii sau a nivelului salariilor proiectate, până la plecarea la pensie a aderenților.

Motivele ce pot să fie oferite pentru adoptarea abordării pe baze salariilor actuale sunt următoarele:

(a) fiind suma mărimilor actualmente atribuibile fiecărui aderent la regim, valoarea actualizată actuarială a prestațiilor de pensionare poate să fie calculată în mod mai obiectiv decât cu nivelurile de salarii proiectate, deoarece ea implică mai puține ipoteze;

(b) creşterile în prestațiile atribuibile unei majorări de salariu devin o obligație pentru regim, începând din momentul în care salariul creşte; şi

(c) mărimea valorii actualizate actuariale a prestațiilor de pensionare promise, calculată pe baza nivelurilor salariilor actuale, este în general mai strâns legată de mărimea de plătit, dacă regimul se termină sau dacă acesta este abandonat.

Motivele ce pot să fie oferite pentru adoptarea abordării pe baza salariilor proiectate sunt:

(a) informarea financiară trebuie să fie întocmită pe baza continuității exploatării, indiferent care sunt ipotezele şi estimările ce trebuie să fie făcute;

(b) în regimurile de sfârşit de carieră, prestațiile sunt determinate prin referire la salariile de sfârşit de carieră sau apropiate de sfârşitul carierei; astfel, nivelurile salariilor, nivelurile de cotizație şi ratele de randament trebuie să fie proiectate; şi

(c) faptul de a nu ține cont de proiectările de salarii, cu toate că finanțarea este în cea mai mare parte bazată pe proiectările de salarii, poate să conducă la constatarea unei suprafinanțări aparente, deşi în realitate regimul nu este suprafinanțat, sau a unei finanțări adecvate, deşi regimul este subfinanțat.

Valoarea actualizată actuarială a prestațiilor de pensionare promise, stabilită plecând de la salariile actuale, este furnizată în raportul unui regim pentru a indica obligația referitoare la prestațiile datorate la data raportului. Valoarea actualizată actuarială a prestațiilor de pensionare promise, stabilită plecând de la salariile proiectate, este furnizată pentru a indica importanța obligației potențiale pe baza continuității exploatării, care este în general baza finanțării. În plus față de informarea privind valoarea actualizată actuarială a prestațiilor promise, poate să fie necesară furnizarea de informații suficiente pentru a indica în mod clar contextul în care trebuie să fie apreciată valoarea actualizată actuarială a prestațiilor promise. Aceste explicații pot să se prezinte sub formă de informații referitoare la caracterul adecvat al finanțării viitoare prevăzute şi al politicii de finanțare bazată pe proiectările de salarii. Aceste informații pot să figureze în raportul financiar sau în raportul actuarului.

- **Frecvența evaluărilor actuariale** (frequency of actuarial valuations)

În numeroase țări, evaluările actuariale nu sunt obținute mai frecvent decât o dată la trei ani. Atunci când nu a avut loc o evaluare actuarială la data raportului, evaluarea cea mai recentă serveşte drept bază de referință şi este indicată data acestei evaluări.

- **Conținutul raportului** (report content)

Pentru regimurile de prestații definite, informarea este prezentată pe baza uneia dintre următoarele forme, care corespund diferitelor practici regăsite în informațiile de furnizat privind datele actuariale şi în prezentarea acestei informări:

(a) în raport, este inclusă o situație ce prezintă activele nete afectate plății prestațiilor, valoarea actualizată actuarială a prestațiilor promise şi excedentul sau deficitul care rezultă din acestea; raportul comportă, de asemenea, o situație a variațiilor valorii actualizate actuariale a prestațiilor de pensionare; de asemenea, raportul poate să cuprindă o situație (un raport) distinctă a unui actuar care justifică valoarea actualizată actuarială a prestațiilor promise;

(b) un raport care să conțină o situație a activelor nete afectate plății prestațiilor şi o situație a variațiilor acestor active nete; valoarea actualizată actuarială a prestațiilor de pensionare promise este indicată într-o notă anexă la aceste situații; acest raport poate să cuprindă, de asemenea, situația (raportul) unui actuar ce justifică valoarea actualizată actuarială a prestațiilor promise;

(c) un raport care să conțină o situație a activelor nete afectate plății prestațiilor şi o situație a variațiilor acestor active nete, valoarea actualizată actuarială a prestațiilor de pensionare promise ce figurează într-un raport actuarial distinct.

În fiecare dintre aceste forme, pot de asemenea să însoțească situațiile menționate un raport al administratorilor, care are natura unui raport al conducerii sau conducătorilor, cât şi un raport al plasamentului.

Partizanii formelor de raport descrise anterior [alineatele (a) şi (b)] consideră că reprezentarea cifrică a prestațiilor de pensionare promise şi celelalte informații furnizate în cadrul acestor abordări ajută utilizatorii să aprecieze situația actuală a regimului şi probabilitatea ca obligațiile regimului să fie satisfăcute. De asemenea, ei consideră că rapoartele financiare trebuie să fie complete şi că ele nu trebuie să se bazeze pe situații adiționale. Totuşi, unii specialişti consideră că forma descrisă în alineatul (a) ar putea să dea impresia că există o datorie, deşi, conform opiniei lor, valoarea actualizată actuarială a prestațiilor promise nu prezintă toate caracteristicile unei datorii.

Partizanii formei de raport descrise în alineatul (c) consideră că valoarea actualizată actuarială a prestațiilor promise nu trebuie să figureze într-o situație a activelor nete afectate plății acestora, conform formei de raport descrise în alineatul (a), şi nici sub forma unei note anexe, aşa după cum este descrisă în alineatul (b), deoarece această formă va fi direct comparată cu activele regimului, iar o atare comparație poate să nu fie acceptată. Ei susțin că actuarii nu compară, în mod obligatoriu, valoarea actualizată actuarială a prestațiilor de pensionare promise cu valorile de piață ale plasamentelor, dar că aceştia estimează mai

degrabă valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie așteptate a acestor plasamente. Ca atare, ei consideră că o astfel de comparație este puțin succeptibilă să reflecte aprecierea globală a regimului realizată de actuar și că aceasta poate să fie înțeleasă în mod defectuos. De asemenea, unii specialiști consideră că, exprimate numeric sau nu, informațiile privind prestațiile de pensionare promise trebuie în mod exclusiv să figureze într-un raport actuarial distinct, în care pot să fie furnizate explicații adecvate.

Norma IAS 26 acceptă punctele de vedere ale celor ce vor să știe că informarea referitoare la prestațiile de pensionare promise este furnizată într-un raport actuarial distinct. Ea respinge argumentele contra exprimării numerice a valorii actualizate actuariale a prestațiilor de pensionare promise. Ca atare, formele de raport descrise în alineatele (a) și (b) (prezentate anterior) sunt judecate a fi acceptabile, în conformitate cu prezenta normă, la fel ca de altfel și forma descrisă în alineatul (c), cu condiția ca informarea financiară să facă referire la un raport actuarial adițional, și în care să figureze valoarea actualizată actuarială a prestațiilor de pensionare promise.

2.4. Pentru toate regimurile (All plans)

- **Evaluarea activelor regimului** (valuation of plan assets)

Plasamentele deținute în numele regimurilor de pensionare trebuie să fie contabilizate la valoarea justă. În cazul titlurilor negociabile pe o piață, valoarea justă este valoarea de piață. Atunci când sunt deținute plasamente în numele unui regim pentru care nu este posibil să se estimeze valoarea justă, se convine să se indice motivul pentru care valoarea justă nu este utilizată.

În cazul titlurilor negociabile pe o piață, valoarea justă este de obicei valoarea de piață, deoarece acest mod de evaluare constituie măsurarea cea mai utilă a titlurilor, la data raportului, și a performanței plasamentelor, pentru exercițiul în cauză. Titlurile care au o valoare de rambursare fixă și care au fost achiziționate pentru a face față obligațiilor regimului, sau unei părți a acestora, pot să fie contabilizate pe baza valorii lor ultime de rambursare, presupunând o rată de randament constantă până la scadență. Pentru plasamentele unui regim care sunt deținute și pentru care nu este posibil să se facă o estimare a valorii juste, ca în cazul proprietății totalității unei întreprinderi, este indicat motivul pentru care valoarea justă nu este utilizată. În măsura în care plasamentele sunt contabilizate la alte valori decât valoarea de piață sau valoarea justă, această din urmă valoare este de asemenea menționată. Activele utilizate pentru funcționarea fondului sunt contabilizate în conformitate cu normele contabile internaționale aplicabile.

- **Informații de furnizat** (Disclosure)

Raportul financiar al unui regim de pensionare, indiferent că el este de prestații sau de cotizații definite, trebuie să comporte, de asemenea, următoarele informații:

(a) o situație a variațiilor activelor nete afectate plății prestațiilor;

(b) un rezumat al principalelor metode contabile;

(c) o descriere a regimului şi efectul oricărei schimbări intervenite în cadrul regimului, în cursul exercițiului.

Rapoartele furnizate în numele regimurilor de pensionare pot să cuprindă următoarele elemente, dacă acestea sunt aplicabile:

(a) o situație a activelor nete afectate plății prestațiilor, care să indice:
  (i) activele la sfârşitul exercițiului, în conformitate cu o clasificare adaptată;
  (ii) baza de evaluare a plasamentelor;
  (iii) detalii privind orice plasament ce reprezintă, în mod individual, fie mai mult de 5% din activele nete afectate plății prestațiilor, fie mai mult din orice tip şi categorie de titluri;
  (iv) detalii privind orice plasament în titluri emise de patron;
  (v) alte datorii decât valoarea actualizată actuarială a prestațiilor de pensionare promise;

(b) o situație a variațiilor activelor nete afectate plății prestațiilor care să releve următoarele elemente:
  (i) cotizațiile patronilor;
  (ii) cotizațiile membrilor personalului;
  (iii) veniturile plasamentelor, ca de exemplu dobânzile şi dividendele;
  (iv) celelalte venituri;
  (v) prestațiile plătite sau de plătit (care se structurează, de exemplu, în prestații de pensionare, prestații pentru cazurile de deces şi invaliditate şi plățile forfetare);
  (vi) cheltuielile administrative;
  (vii) celelalte cheltuieli;
  (viii) impozitele asupra rezultatului;
  (ix) profiturile şi pierderile realizate din cesiunea plasamentelor şi variațiile valorii plasamentelor;
  (x) transferurile între regimuri.

(c) o descriere a politicii de finanțare;

(d) pentru regimurile de prestații definite, valoarea actualizată actuarială a prestațiilor de pensionare promise (care pot să fie repartizate în prestații achiziționate şi prestații neachiziționate) pe baza prestațiilor promise conform termenelor regimului, a serviciilor prestate la această dată, şi prin utilizarea nivelurilor salariilor actuale sau proiectate; această informare poate să figureze într-un raport actuarial adițional, de consultat în contextul informării financiare corespondente;

(e) pentru regimurile de prestații definite, o descriere a principalelor ipoteze actuariale şi a metodei utilizate pentru a calcula valoarea actualizată actuarială a prestațiilor de pensionare promise.

Raportul financiar al unui regim de pensionare cuprinde o descriere a acestui regim; descrierea este furnizată fie în cadrul informării financiare, fie într-un raport distinct. Ea poate să cuprindă următoarele elemente:

(a) numele patronilor şi categoriile de personal asigurate;
(b) numărul de aderenți care primesc prestații şi numărul altor aderenți clasificați după cum se convine;
(c) tipul regimului, de cotizații definite sau de prestații definite;
(d) o notă ce precizează dacă aderenții cotizează pentru regim;
(e) o descriere a prestațiilor de pensionare promise aderenților;
(f) o descriere a tuturor modalităților de lichidare a regimului;
(g) schimbările intervenite în elementele de la (a) la (f), în cursul exercițiului la care se referă raportul.

În situații destul de dese, se face referință la alte documente disponibile în mod oportun utilizatorilor şi în care figurează o descriere a regimului şi nu se indică în raport decât informațiile referitoare la schimbările intervenite ulterior.

- **Data de intrare în vigoare** (Effective date)

Prezenta normă contabilă internațională a intrat în vigoare pentru situațiile financiare referitoare la regimurile de pensionare ale exercițiilor deschise începând cu 1 ianuarie 1988.

Capitolul XI:

GRUPURI DE SOCIETĂȚI (I): CONSOLIDAREA PRIN INTEGRARE GLOBALĂ ŞI EFECTELE VARIAȚIILOR CURSURILOR MONEDELOR STRĂINE

1. Litera şi spiritul normei IAS 27 "Situațiile financiare consolidate şi contabilizarea participațiilor în filiale" (Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries)
2. Litera şi spiritul normei IAS 21 "Efectele variațiilor cursurilor monedelor străine" (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates)

1. LITERA ŞI SPIRITUL NORMEI IAS 27 "SITUAȚIILE FINANCIARE CONSOLIDATE ŞI CONTABILIZAREA PARTICIPAȚIILOR ÎN FILIALE" (CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS AND ACCOUNTING FOR INVESTMENTS IN SUBSIDIARIES)

1.1. Elemente introductive

- **Informații cu caracter preliminar**

Prezenta normă contabilă internațională anulează și înlocuieşte norma pe care consiliul IASC o aprobase, inițial, în iunie 1988. Ea este prezentată în formatul revizuit care a fost adoptat pentru normele contabile internaționale începând cu 1991. Textului aprobat inițial nu i-a fost adusă nici o modificare substanțială. Totuşi, unii termeni au fost schimbați, pentru a se realiza alinierea la practicile actuale ale IASC.

În 1998, norma IAS 39 "Instrumentele financiare: contabilizare şi evaluare" a modificat câteva paragrafe ale normei IAS 27. Modificările consistă în înlocuirea referințelor la norma IAS 25 " Contabilizarea plasamentelor" cu cele la norma IAS 39.

- **Câmpul de aplicare** (Scope)

Norma IAS 27 trebuie să fie aplicată pentru întocmirea şi prezentarea situațiilor financiare consolidate ale unui grup de întreprinderi controlate de o societate-mamă.

De asemenea, norma IAS 27 trebuie să fie aplicată pentru contabilizarea participațiilor în filiale în situațiile financiare individuale ale societății-mamă.

Prezenta normă anulează şi înlocuieşte fosta normă IAS 3 "Situațiile financiare consolidate", cu excepția părții din această normă care tratează contabilizarea participațiilor în întreprinderile asociate (a se vedea, în acest sens, norma IAS 28 "Contabilizarea participațiilor în întreprinderile asociate").

Prezenta normă nu tratează:

(a) Metodele de contabilizare a grupărilor de întreprinderi şi a efectelor lor în consolidare, inclusiv a goodwill-ului ce rezultă dintr-o grupare de întreprinderi (a se vedea, în acest sens, norma IAS 22 (revizuită în 1998));

(b) Contabilizarea participațiilor în întreprinderile asociate (a se vedea, în acest sens, norma IAS 28); şi

(c) Contabilizarea participațiilor în întreprinderile de tip "joint ventures" (a se vedea, în acest sens, norma IAS 31 "Informarea financiară relativă la participațiile în întreprinderile de tip "joint ventures"").

Prezenta normă contabilă internațională a intrat în vigoare pentru situațiile financiare deschise începând cu 1 ianuarie 1990.

- **Definiții** (Definitions)

În prezenta normă, următorii termeni au semnificația indicată în cele ce urmează:

Controlul[1] (Control) este dat de puterea de a conduce politicile privind exploatarea şi finanțarea unei întreprinderi, astfel încât să se obțină avantaje din activitățile sale.

O filială (A subsidiary) este o întreprindere controlată de o altă întreprindere (denumită societate-mamă).

O societate-mamă (A parent) este o întreprindere care are una sau mai multe filiale.

---

[1] În cadrul prezentei norme.

Un grup (A group) reprezintă ansamblul constituit din întreprinderea-mamă și filialele sale.

Situațiile financiare consolidate (Consolidated financial statements) sunt situațiile financiare ale unui grup, prezentate ca şi când ele ar fi produsul unei întreprinderi unice.

Interesele minoritare (Minority interest) reprezintă cota-parte în rezultatele nete și în activul net al(e) unei filiale, atribuibilă intereselor care nu sunt deținute de societatea-mamă, nici direct, nici indirect prin intermediul filialelor.

- **Necesitatea întocmirii situațiilor financiare consolidate**

Atunci când o întreprindere-mamă este ea însăşi filiala unei alte întreprinderi, poate să fie mai utilă obținerea unei imagini a ansamblului grupului de care ea aparține decât a subansamblului pe care îl constituie împreună cu filialele sale. În acest sens, IAS 27 **exonerează** filiale controlate pentru 100% (sau aproape 100%), de la întocmirea de situații financiare consolidate, cunoscut fiind faptul că societatea de care depind aceste filiale publică ea însăşi conturi de grup. Această dispensă operează însă numai cu acordul acționarilor minoritari. În plus, întreprinderea care beneficiază de dispensă trebuie să indice în situațiile financiare individuale motivele acestei exonerări, modul în care au fost contabilizate filialele sale, precum şi numele şi sediul social al societății-mamă.

1.2. Perimetrul situațiilor financiare consolidate (Scope of consolidated financial statements)

Perimetrul de consolidare este reprezentat de ansamblul întreprinderilor consolidate prin integrare globală şi cuprinde toate întreprinderile controlate de societatea-mamă.

Se presupune că o întreprindere controlează o altă societate atunci când ea deține, direct sau indirect, prin intermediul filialelor sale, mai mult de 50% din drepturile de vot.

Norma internațională nu se limitează, totuşi, la controlul de **drept**. Deoarece, conform ei, trebuie să fie incluse, de asemenea, în perimetrul de consolidare, toate întreprinderile al căror control rezultă din circumstanțe de fapt. Mai mult, norma enunță patru situații în care operează controlul de fapt:

- întreprinderea-mamă posedă mai mult de jumătate din drepturile de vot, ca urmare a unui acord cu alți investitori;
- ea are puterea să conducă exploatarea şi finanțarea întreprinderii, printr-o dispoziție a statutelor sau printr-un acord (contract);
- ea poate să numească sau să revoce majoritatea membrilor consiliului de administrație sau ai unui organ de conducere echivalent; sau
- ea are puterea de a reuni majoritatea drepturilor de vot în acest consiliu sau în acest organ.

În cadrul normei IAS 27 se face ecoul a două cazuri de **excludere din perimetrul de consolidare**.

Mai întâi, nu trebuie să fie consolidate societățile care nu sunt controlate decât temporar, deoarece participațiile în cauză au fost achiziționate şi sunt deținute cu singurul scop de a fi revândute, într-un viitor apropiat.

În celălalt caz, excluderea vizează filiale supuse unor restricții severe de funcționare pe termen lung, restricții care limitează în mod semnificativ capacitatea lor de a transfera

fonduri la societatea-mamă. Este vorba, mai ales, despre filialele străine supuse unui control al schimburilor (valutare) sau în funcționarea cărora autoritățile politice locale intervin în mod hotărâtor.

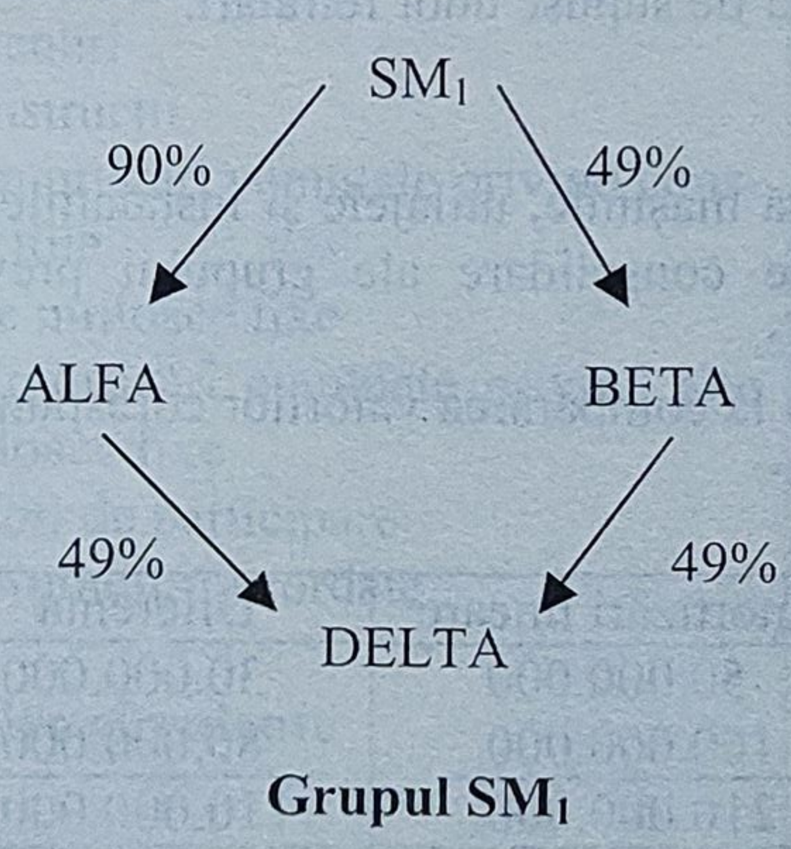
Unele filiale exercită activități foarte diferite de cele ale altor întreprinderi din grup. Se încadrează aici, în special, băncile şi societățile financiare. Adesea, astfel de filiale sunt excluse din perimetrul de consolidare, invocându-se în acest sens nevoia de fidelitate a imaginii grupului. Cu toate acestea, IASC nu admite un atare motiv de excludere, norma IAS 14 pledând pentru consolidarea acestor filiale şi furnizarea unor informații complementare referitoare la activitățile lor.

Filialele excluse din perimetrul de consolidare sunt considerate **plasamente** și, ca atare, contabilizate în conformitate cu norma IAS 39 "Instrumentele financiare: contabilizare şi evaluare".

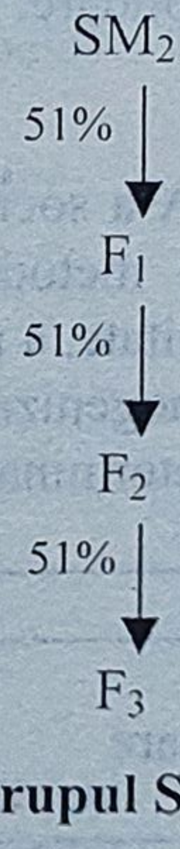
Deşi diversele texte contabile elaborate în diferite țări sau de IASC stipulează că sunt consolidabile prin integrare globală, întreprinderile controlate, direct sau indirect, de către societatea-mamă, există, totuşi, numeroase divergențe referitoare la semnificația conceptului de control.

În viziunea IASC, controlul nu se reduce la deținerea majorității drepturilor de vot în A.G.A. Aprecierea controlului se face, în mod distinct, în fiecare caz, în funcție de circumstanțele de fapt (dispersia acționariatului, acorduri între acționari etc.), ceea ce permite realizarea lui chiar şi în situația unor participații minoritare.

Spre deosebire de viziunea IASC, normalizatorii americani au o concepție mai restrictivă privind controlul, ei neadmițând ca participațiile ce nu conferă majoritatea drepturilor de vot să fie consolidate prin integrare globală. Un astfel de mod de a vedea lucrurile poate conduce la unele concluzii surprinzătoare, aşa cum relevă următoarele organizări de grup[2]:



Grupul SM_1



Grupul SM_2

[2] Pentru înțelegerea problemelor ridicate de consolidarea conturilor, cititorul are nevoie de cunoştințe prealabile. Propunem în acest sens volumul II al lucrării *Tratat de contabilitate financiară* (N. Feleagă, I. Ionaşcu, capitolul 15, paginile 673-775).

Conform regulilor americane, societatea-mamă SM_1 nu poate să includă societatea DELTA în conturile sale consolidate, deşi ea posedă (0,9 x 0,49) + (0,49 x 0,49) = 0,681 (adică 68,1%) din interese. Explicaţia rezidă în faptul că DELTA nu este controlată decât pentru 49%, deoarece SM_1 nu este majoritară în BETA şi, ca atare, participarea acesteia din urmă în DELTA nu poate fi luată în considerare.

Dimpotrivă, deşi societatea-mamă SM_2 (grupul SM_2) nu deţine decât 0,51 x 0,51 x 0,51 = 0,133 (adică 13,3%) din interesele societăţii F3, ea poate să includă această din urmă societate în perimetrul de consolidare, deoarece ea controlează F3 prin intermediul a două participaţii majoritare.

1.3. Retratările şi ajustările prealabile

Cum întocmirea conturilor consolidate se face pe baza situaţiilor financiare individuale ale societăţii grupului, aceste situaţii trebuie să fie omogenizate înainte de declanşarea operaţiilor propriu-zise de consolidare. Omogenizarea vizează datele de închidere şi metodele contabile utilizate.

Toate situaţiile financiare ce servesc drept bază în procesul de consolidare trebuie să fie întocmite **la aceeaşi dată**. Filialele care îşi închid conturile lor la o altă dată decât cea aferentă societăţii-mamă trebuie să întocmească **un bilanţ şi un cont de profit şi pierdere intermediare**.

În situaţia în care diferenţa dintre cele două date nu depăşeşte trei luni, IASC admite ca documentele de sinteză ale filialei să poată fi utilizate, cu condiţia ca ele să fie modificate pentru a ţine cont de tranzacţiile şi evenimentele semnificative intervenite în acest interval.

Situaţiile financiare consolidate trebuie să fie întocmite pe baza aceloraşi metode. Dacă societatea-mamă sau o filială a utilizat, în conturile individuale, metode diferite faţă de cele adoptate în consolidare, situaţiile financiare trebuie să fie supuse unor retratări.

Exemplul 1

Filiala GAMA a societăţii MEGA îşi amortizează maşinile, utilajele şi instalaţiile de lucru prin aplicarea metodei degresive. Principiile de consolidare ale grupului prevăd utilizarea, în exclusivitate, a metodei lineare de amortizare.

În vederea omogenizării conturilor, se procedează la compararea valorilor corespunzătoare amortizărilor determinate pe baza celor două metode:

Perioada	Amortizări degresive	Amortizări lineare	Diferenţa
În exerciţiul N	80.000.000	50.000.000	30.000.000
În exerciţiile anterioare	240.000.000	160.000.000	80.000.000
	320.000.000	210.000.000	110.000.000

Utilizarea de către GAMA a amortizării degresive a condus la majorarea cheltuielilor exerciţiului N cu 30.000.000 de lei, iar a cheltuielilor exerciţiilor anterioare, cu 80.000.000 de lei. Efectul majorării cheltuielilor exerciţiilor anterioare s-a repercutat asupra rezervelor la sfârşitul exerciţiului N, care au fost diminuate cu 80.000.000 de lei.

Operaţia de retratare generată de omogenizarea conturilor va fi înregistrată astfel:

Amortizări cumulate privind maşinile, utilajele şi instalaţiile de lucru	=	%	110.000.000
		Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	30.000.000
		Rezerve	80.000.000

În mod evident, retratările generate de procedura de consolidare a conturilor nu au efect asupra situaţiilor financiare individuale ale societăţii GAMA.

În cazul în care unele retratări sunt imposibil de realizat, este necesar să se indice, pentru fiecare dintre elementele vizate, importanţa relativă în cazul fiecărei metode folosite.

1.4. Consolidarea propriu-zisă prin aplicarea metodei integrării globale

Consolidarea propriu-zisă impune parcurgerea a trei etape de lucru:

- cumularea situaţiilor financiare individuale;
- eliminarea conturilor, operaţiilor şi profiturilor interne grupului;
- eliminarea participaţiilor între societăţile consolidate.

Exemplul 2

Societatea-mamă SM deţine 80% din acţiunile şi drepturile de vot ale societăţii F. După parcurgerea operaţiilor de omogenizare, situaţiile financiare ale celor două societăţi, la 31/12/N, se prezintă după cum urmează:

Bilanţ la 31/12/N

în milioane lei

ACTIV	SM	F	PASIV	SM	F
Active imobilizate			**Capitaluri proprii**		
Terenuri	100	40	Capital social	600	200
Construcţii	420	300	Rezerve	600	240
- Amortizări cumulate privind construcţiile	-120	-100	Rezultat net	200	60
				1.400	500
Alte mijloace fixe	700	400			
- Amortizări cumulate privind alte mijloace fixe	-250	-200			
Titluri de participare	300				
Împrumuturi acordate	150				
	1.300	440			
Active circulante			**Datorii**		
			Împrumuturi şi	300	150
Stocuri	200	130	datorii asimilate		
Creanţe clienţi	500	170	Impozite amânate	100	50
Alte creanţe	150	60	Furnizori	400	120
Disponibilităţi	100	50	Alte datorii	50	30
	950	410		.850	350
Total activ	2.250	850	Total pasiv	2.250	850

Contul de profit şi pierdere al exercițiului N

în milioane lei

Cheltuieli	SM	F	Venituri	SM	F
Cheltuieli de exploatare			**Venituri din exploatare**		
Costul mărfurilor vândute	1.700	850	Venituri din vânzarea mărfurilor	2.000	1.000
Cheltuieli cu personalul	300	120			
Cheltuieli de exploatare privind amortizările	325	170	Alte venituri din exploatare	623	237
Alte cheltuieli de exploatare	25	10			
	2.350	1.150		2.623	1.237
Cheltuieli financiare			**Venituri financiare**		
Cheltuieli privind dobânzile	70	30	Venituri din dobânzi	30	10
Alte cheltuieli financiare	390	210	Alte venituri financiare	470	240
	460	240		500	250
Cheltuieli excepționale	190	50	**Venituri excepționale**	200	50
Cheltuieli cu impozitul pe profit	123	37			
Rezultat net	200	60			
Total	3.323	1.537	Total	3.323	1.537

Etapa de cumulare va genera două înregistrări contabile: una pentru bilanț şi cealaltă pentru contul de profit şi pierdere:

- Cumularea valorilor bilanțiere va genera înregistrarea:

Terenuri (100+40)	140.000.000
Construcții (420+300)	720.000.000
Alte mijloace fixe (700+400)	1.100.000.000
Titluri de participare	300.000.000
Împrumuturi acordate	150.000.000
Stocuri (200+130)	330.000.000
Creanțe clienți (500+170)	670.000.000
Alte creanțe (150+60)	210.000.000
Disponibilități (100+50)	150.000.000

Amortizări cumulate privind construcțiile (120+100)	220.000.000
Amortizări cumulate privind alte mijloace fixe (250+200)	450.000.000
Capital social SM	600.000.000
Capital social F	200.000.000
Rezerve SM	600.000.000
Rezerve F	240.000.000
Rezultat SM	200.000.000
Rezultat F	60.000.000
Împrumuturi şi datorii asimilate (300+150)	450.000.000
Impozite amânate (100+50)	150.000.000
Furnizori (400+120)	520.000.000
Alte datorii (50+30)	80.000.000

Remarcă: Sumele prezentate în paranteze exprimă valori în milioane lei.

- Cumularea valorilor contului de profit şi pierdere va genera înregistrarea:

Costul mărfurilor vândute (1.700+850)		2.550.000.000
Cheltuieli cu personalul (300+120)		420.000.000
Cheltuieli de exploatare privind amortizările (325+170)		495.000.000
Alte cheltuieli de exploatare (25+10)		35.000.000
Cheltuieli privind dobânzile (70+30)		100.000.000
Alte cheltuieli financiare (390+210)		600.000.000
Cheltuieli excepționale (190+50)		240.000.000
Cheltuieli cu impozitul pe profit (123+37)		160.000.000
Rezultat SM		200.000.000
Rezultat F		60.000.000

Venituri din vânzarea mărfurilor (2.000+1.000)	3.000.000.000
Alte venituri din exploatare (623+237)	860.000.000
Venituri din dobânzi (30 + 10)	40.000.000
Alte venituri financiare (470+240)	710.000.000
Venituri excepționale (200+50)	250.000.000

Remarcă: Sumele prezentate în paranteză exprimă valori în milioane lei.

A doua etapă de lucru referitoare la consolidarea propriu-zisă presupune **eliminarea conturilor, operațiilor şi profiturilor interne,** astfel încât situațiile financiare consolidate să reprezinte şi operațiile grupului vizavi de mediul extern.

În esență, această eliminare constă în soldarea creanțelor şi datoriilor reciproce, pe de o parte, a cheltuielilor şi veniturilor reciproce, pe de altă parte.

Exemplul 2 (continuare)

Fie următoarele operații:

- împrumuturile contractate de F au fost obținute, în totalitate, de la societatea-mamă SM;
- dobânzile anuale corespunzătoare sunt de 30 de milioane de lei;
- în cursul exercițiului N, filiala a cumpărat mărfuri de la societatea-mamă, la un cost de 500 de milioane de lei, întregul stoc achiziționat fiind vândut până la sfârşitul anului;
- din valoarea mărfurilor cumpărate de F de la SM, 20 de milioane de lei erau nedecontate (neachitate) până la 31/12/N.

Eliminarea conturilor şi operațiilor interne va genera următoarele înregistrări contabile:

- **În bilanț**:
  - Eliminarea împrumuturilor:

Împrumuturi şi datorii asimilate	=	Împrumuturi acordate	150.000.000

  - eliminarea creanțelor, respectiv datoriilor, legate de valoarea mărfurilor cumpărate de F de la SM, dar nedecontate până la sfârşitul exercițiului:

Furnizori	=	Clienți	20.000.000

- **În contul de profit şi pierdere**:
  - Eliminarea dobânzilor privind împrumuturile acordate de societatea-mamă filialei sale:

Venituri din dobânzi	=	Cheltuieli privind dobânzile	30.000.000

  - Eliminarea veniturilor, respectiv cheltuielilor, generate de vânzarea de mărfuri filialei de către societatea-mamă SM:

Venituri din vânzarea mărfurilor	=	Costul mărfurilor vândute	500.000.000

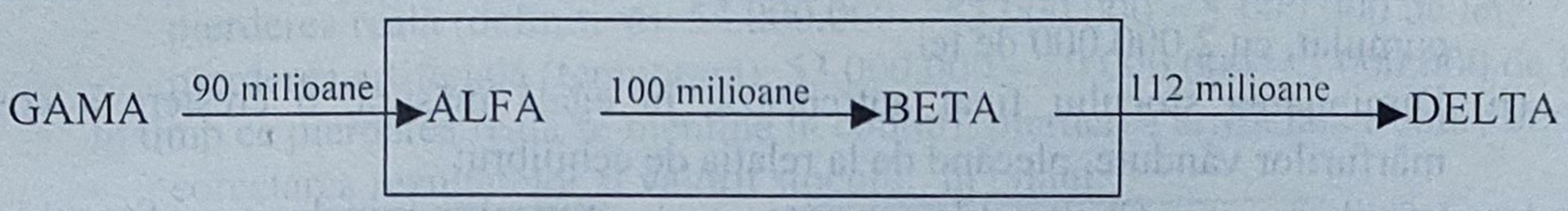
În vederea înțelegerii **ingineriei eliminării profiturilor interne**, propunem **exemplul 3.**

În cursul exercițiului N, societatea ALFA a vândut mărfuri societății BETA, la un preț de 100.000.000 de lei. Cele două societăți aparțin aceluiaşi grup. În prealabil, societatea ALFA cumpărase respectivul stoc de mărfuri de la furnizorul GAMA (exterior grupului), la un cost de achiziție de 90.000.000 de lei.

La închiderea exercițiului N, poate să apară una dintre următoarele situații:

(i) Societatea BETA a revândut mărfurile unui client DELTA ce nu aparține grupului (preț de vânzare 112.000.000 de lei):

GRUP



Operațiile de cumpărare-vânzare conduc la următoarea imagine a profiturilor societăților incluse în grup:

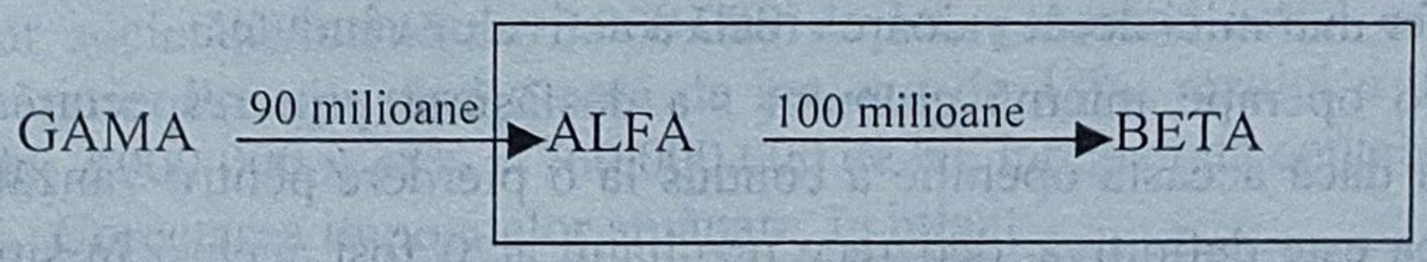
- La societatea ALFA: 100.000.000 – 90.000.000 = 10.000.000 de lei;
- La societatea BETA: 112.000.000 – 100.000.000 = 12.000.000 de lei.

În situațiile financiare cumulate, se înregistrează, în consecință, un profit total 10.000.000 + 12.000.000 = 22.000.000 de lei.

Dacă raționamentul se plasează la nivelul grupului, unde se constată cumpărarea unui stoc, la un cost de 90.000.000 de lei, şi revânzarea lui la un preț de 112.000.000 de lei, profitul ar însuma, de asemenea, 22.000.000 de lei, fapt ce presupune nemodificarea (netratarea) conturilor individuale.

(ii) Până la sfârşitul exercițiului N, societatea BETA nu a revândut stocul achiziționat:

GRUP



Operațiile de cumpărare-vânzare conduc la următoarea imagine a profiturilor societăților incluse în grup:

- la societatea ALFA: 100.000.000 – 90.000.000 = 10.000.000 de lei;
- la societatea BETA: profitul = 0, deoarece stocul de mărfuri nu a fost revândut.

Ca atare, în situațiile financiare cumulate va figura un profit de 10.000.000 + 0 = 10.000.000 de lei. Însă, la nivelul grupului nu a fost realizat nici un beneficiu, deoarece

mărfurile cumpărate nu au fost vândute. În consecință, profitul de 10 milioane de lei, realizat de ALFA şi inclus, ulterior, în valoarea stocurilor societății BETA, trebuie să fie eliminat.

În concluzie, contabilul trebuie să elimine numai profiturile interne incluse în activul societăților consolidate, activ existent la închiderea exercițiului. Deşi stocurile reprezintă postul activelor cel mai posibil de a conține profituri interne, practica recenzează şi alte spețe precum cazul cesiunilor interne de imobilizări.

Exemplul 2 (continuare)

Presupunând că dintre stocurile societății F, existente la 31/12/N, un stoc de 20 de milioane de lei provine de la societatea-mamă SM, şi că aceasta din urmă a realizat din vânzarea stocului respectiv un profit de 2 milioane de lei, consolidarea propriu-zisă solicită următoarele prelucrări:

(i) Eliminarea profitului intern conduce la diminuarea stocurilor şi rezultatului cumulat, cu 2.000.000 de lei.

(ii) Diminuarea stocului final antrenează, în egală măsură, o creştere a costului mărfurilor vândute, plecând de la relația de echilibru:

Costul mărfurilor vândute	=	Cheltuielile generate de cumpărarea mărfurilor	+	Stocul inițial de mărfuri	-	Stocul final de mărfuri, diminuat

(iii) Corectările respective generează următoarele înregistrări contabile, cu efecte asupra bilanțului şi contului de profit şi pierdere:

- Corectarea rezultatului şi valorii stocurilor, în bilanț:

Rezultate SM	=	Stocuri de mărfuri	2.000.000

- corectarea costului mărfurilor vândute (care se majorează) şi a rezultatului, în contul de profit şi pierdere:

Costul mărfurilor vândute	=	Rezultate SM	2.000.000

Cât priveşte eliminarea pierderilor interne, această corectare este mai complexă, deoarece trebuie să se facă o distincție între o pierdere reală şi una ce rezultă din utilizarea unor prețuri de transfer mai mici decât valoarea reală a activelor vândute.

Astfel, dacă o operație internă grupului s-a desfăşurat prin respectarea condițiilor normale ale pieței, şi dacă această operație a condus la o pierdere pentru vânzător, se poate considera că pierderea este definitivă, deoarece rezultatul ar fi fost acelaşi în situația în care cumpărătorul nu ar fi aparținut grupului. Din rațiuni de prudență, pierderea va face obiectul menținerii în contabilitate (necorectării). Totuşi, în nu puține cazuri, operațiile desfăşurate între societățile aceluiaşi grup vizează prețuri ce se abat de la valoarea activelor în cauză, cu scopul de a asigura o optimizare a gestiunii rezultatelor la nivelul ansamblului şi de a reduce sarcina fiscală totală. Ca atare, o pierdere generată de un preț de vânzare subevaluat în mod voluntar va trebui să fie eliminată din cauza caracterului ei nereal.

Exemplul 4

La 31/12/N, societatea ALFA posedă un stoc de mărfuri, în valoare de 50.000.000 de lei, cumpărat de la întreprinderea BETA, ce aparţine aceluiaşi grup. Cum societatea BETA cumpărase stocul respectiv la o valoare de 54.000.000 de lei, operaţiile de cumpărare-vânzare au condus la o pierdere de 54.000.000 – 50.000.000 = 4.000.000 de lei.

În condiţiile în care valoarea justă (reală) a stocului de mărfuri, la 31/12/N este egală cu valoarea contabilă (50 milioane lei), pierderea are un caracter definitiv, şi, ca atare, nu trebuie să fie eliminată.

Dacă, dimpotrivă, valoarea justă a stocului este mai mare de 54 milioane lei, pierderea are un caracter artificial şi trebuie să fie integral eliminată.

În sfârşit, dacă valoarea justă este cuprinsă între 50 milioane şi 54 milioane, se va proceda numai la eliminarea diferenţei dintre preţul de cesiune al stocului şi valoarea sa justă la închiderea exerciţiului. Presupunând, de exemplu, că valoarea justă este de 53 de milioane de lei, pierderea constatată se va descompuse după cum urmează:

- pierderea reală (definitivă): 54.000.000 – 53.000.000 = 1.000.000 de lei;
- pierderea artificială (temporară): 53.000.000 – 50.000.000 = 3.000.000 de lei.

În timp ce pierderea reală se menţine în conturi, pierderea artificială trebuie eliminată:

- corectarea rezultatelor şi valorii stocului, în bilanţ:

Stocuri de mărfuri	=	Rezultate BETA	3.000.000

- corectarea costului mărfurilor vândute (care se micşorează) şi a rezultatului, în contul de profit şi pierdere:

Rezultate BETA	=	Costul mărfurilor vândute	3.000.000

Indiferent că profiturile sau pierderile interne au fost realizate de societatea-mamă sau de una dintre filialele sale, ele sunt eliminate în totalitate.

Remarcă: În conformitate cu norma IAS 12, de fiecare dată când înregistrările de consolidare generează o diferenţă temporară între rezultatul contabil al ultimului exerciţiu (sau cel al exerciţiilor anterioare) şi rezultatul fiscal al exerciţiilor corespunzătoare, este necesar să se corecteze mărimea impozitelor amânate.

Exemplul 2 (continuare)

Operaţia de eliminare a profitului inclus în stocul de mărfuri a condus la diminuarea rezultatelor societăţii-mamă cu 2.000.000 de lei, generând astfel o diferenţă temporară de aceeaşi mărime. Presupunând o cotă de impozit de 38%, rezultă o diminuare a impozitelor amânate de: 2.000.000 x 38% = 760.000.000 de lei, înregistrată contabil astfel:

- Corectarea impozitelor amânate, în bilanţ:

Impozite amânate	=	Rezultate SM	760.000

- Corectarea cheltuielilor cu impozitul pe profit, în contul de profit şi pierdere:

Rezultate SM	=	Cheltuieli cu impozitul pe profit	760.000

A treia etapă de lucru referitoare la consolidarea propriu-zisă constă în eliminarea participaţiilor.

În acest sens, se repartizează capitalurile proprii ale fiecărei filiale, la data consolidării, între societatea-mamă şi interesele minoritare.

Exemplul 2 (continuare)

După efectuarea înregistrărilor de consolidare, capitalurile proprii ale societății F se prezintă astfel:

Capital social	200.000.000
Rezerve	240.000.000
rezultat	60.000.000
	500.000.000

Repartizarea capitalurilor proprii între cele două categorii de interese conduce la:

Capitaluri proprii	Partea corespunzătoare societății-mamă (80%)	Partea corespunzătoare acționarilor minoritari (20%)	Total
capital social	160.000.000	40.000.000	200.000.000
rezerve	192.000.000	48.000.000	240.000.000
rezultat	48.000.000	12.000.000	60.000.000
	400.000.000	100.000.000	500.000.000

Operația de repartizare generează următoarele înregistrări:

- în bilanț: anularea capitalurilor societății F şi punerea în evidență a cotelor corespunzătoare societății-mamă (grupului) şi intereselor minoritare:

Capital social F		200.000.000
Rezerve F		240.000.000
Rezultat F		60.000.000
	Capital F corespunzător societății-mamă	160.000.000
	Rezerve F corespunzătoare societății-mamă	192.000.000
	Rezultat F corespunzător societății-mamă	48.000.000
	Interese minoritare	100.000.000

- în contul de profit şi pierdere: punerea în evidență a rezultatelor societății F, repartizate societății-mamă, şi a intereselor minoritare:

%	=	Rezultat F	60.000.000
Rezultat F – partea corespunzătoare societății-mamă			48.000.000
Rezultat F – partea corespunzătoare intereselor minoritare			12.000.000

Înregistrarea părții corespunzătoare societății-mamă în activul net al filialei solicită, în contrapartidă, eliminarea participației care figurează în bilanțul individual al SM.

Cum participarea este înregistrată la costul său de achiziție, rezultă o diferență din consolidare, care se explică prin două surse:

- **diferența din prima consolidare**, adică diferența din consolidare la data achiziției participației;
- **partea corespunzătoare societății-mamă** în variația activului net al filialei, începând cu data achiziției participației şi până în prezent.

Cât privește **diferența din prima consolidare**, aceasta se explică prin existența **plusurilor de valoare latente** generate de activele filialei, la data luării sale sub control, şi de un **goodwill rezidual.** Diferența este contabilizată, în conformitate cu prevederile normei IAS 22.

Plusurile de valoare latente generate de activele identificabile ale filialei sunt adăugate valorii activelor corespunzătoare bilanțului consolidat.

Atunci când este pozitiv, goodwill-ul este considerat un activ necorporal amortizabil; dimpotrivă, atunci când este negativ, el este considerat un venit amânat ce va fi reintegrat în rezultatele exercițiilor următoare.

Exemplul 2 (continuare)

În ipoteza în care societatea-mamă a luat sub control societatea F la închiderea exercițiului N-2, presupunând că activul net al filialei se prezenta la acea dată astfel:

Capital social.....200.000.000 de lei
Rezerve.....160.000.000 de lei
360.000.000 de lei

şi cunoscând că participarea a fost achiziționată plătind suma de 300.000.000 de lei, o parte din această sumă reprezintă fracțiunea activului net al societății F achiziționată de către SM: 360.000.000 x 80% = 228.000.000 lei.

Această sumă este eliminată din contul "Titluri de participare", fapt ce va genera înregistrarea:

%	=	Titluri de participare	288.000.000
Capitalul social F – partea corespunzătoare societății SM (200.000.000 x 80%)			160.000.000
Rezerve F – partea corespunzătoare societății SM (160.000.000 x 80%)			128.000.000

Diferența 300.000.000 – 288.000.000 = 12.000.000 constituie diferența din prima consolidare.

În ipoteza în care, la data luării sub control, valoarea justă (reală) a altor mijloace fixe ale societății F era cu 10 milioane mai mare decât valoarea contabilă, diferența din prima consolidare va fi explicată prin:

- partea societății-mamă în plusurile de valoarea latente corespunzătoare activelor filialei:
  10.000.000 x 80% = ...8.000.000 de lei
- goowill-ul (stabilit prin diferență)
  12.000.000 – 8.000.000 =.....4.000.000 de lei
  12.000.000 de lei

În conformitate cu prelucrarea de referință a normei 22, eliminarea participației corespunzătoare diferenței din prima consolidare va genera înregistrarea:

%	=	Titluri de participare	12.000.000
Alte mijloace fixe			8.000.000
Goodwill			4.000.000

Presupunând, de asemenea, că durata de viață reziduală a altor mijloace fixe este de 4 ani şi că societatea-mamă decide să amortizeze goodwill-ul în 5 ani, cunoscut fiind că s-au scurs doi ani de la achiziționarea participației, vor trebui să se amortizeze:

- plusurile de valoare latente corespunzătoare altor mijloace fixe
  8.000.000 x 2 ani/ 4 ani= .....4.000.000 de lei
- goodwill-ul: 4.000.000 x 2 ani/5 ani = ...1.600.000 de lei
  5.600.000 de lei

Aceste amortizări corespund următoarelor perioade:

	Pentru exercițiul N-1	Pentru exercițiul N
Amortizarea corespunzătoare plusurilor de valoare latente:		
8.000.000 x 1 an/4 ani =.....	2.000.000	
8.000.000 x 1 an/4 ani =.....		2.000.000
Amortizarea goodwill-ului:800.000		
4.000.000 x 1 an/5 ani =.....	800.000	
4.000.000 x 1 an/5 ani =.....		800.000
	2.800.000	2.800.000

Ştiut fiind faptul că amortizările exercițiului N sunt considerate cheltuieli, în timp ce amortizările aferente exercițiilor precedente sunt suportate din rezerve, vor rezulta următoarele înregistrări:

(i) cu efecte asupra bilanțului:			
Rezultat F – partea corespunzătoare SM			2.800.000
Rezerve F – partea corespunzătoare SM			2.800.000
		Amortizări cumulate privind alte mijloace fixe	4.000.000
		Amortizări cumulate privind goodwill-ul	1.600.000
(ii) cu efecte asupra contului de profit şi pierdere:			
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	Rezultatul F – partea corespunzătoare SM	2.800.000

1.5. Prezentarea situațiilor financiare consolidate

În structurile bilanțiere, interesele minoritare trebuie să figureze distinct față de partea ce revine societății-mamă şi față de datorii. În general, ele sunt prezentate între capitalurile proprii consolidate şi datorii.

În structurile contului de profit şi pierdere, rezultatul trebuie, de asemenea, să fie repartizat între partea ce revine societății-mamă şi cea care se atribuie acționarilor străini grupului.

Exercițiul 2 (continuare)

În baza parcurgerii fazelor şi etapelor de lucru privind consolidarea, situațiile financiare consolidate se prezintă astfel:

Bilanț consolidat al SM la 31/12/N

în milioane lei

ACTIV		PASIV	
Active		**Capitaluri proprii**	
Terenuri	140	Capital	600
Construcții	720	Rezerve consolidate	661,2[1)]
- Amortizări cumulate privind construcțiile	-220	Rezultat consolidat	243,96[2)]
			1505,16
Alte mijloace fixe	1.108	**Interese minoritare**	100
- Amortizări cumulate privind alte mijloace fixe	-454		
Goodwill	4		
- Amortizări cumulate privind goodwill-ul	-1,6		
	1.296,4		
		Datorii	
Active circulant		Împrumuturi şi datorii asimilate	300
Stocuri	328		
Creanțe clienți	650	Impozite amânate	149,24
Alte creanțe	210	Furnizori	500
Disponibilități	150	Alte datorii	80
	1.338		1029,24
Total activ	2.634,4	Total pasiv	2634,4

1) 600 + 240 – 240 + 192 – 128 – 2,8 = 661,2
(M) (F)

2) 200 + 60 – 2 + 0,76 – 60 + 48 – 2,8 = 243,96
(M) (F)

Contul de profit şi pierdere consolidat al exercițiului N

în milioane lei

Cheltuieli		Venituri	
Cheltuieli de exploatare		**Venituri din exploatare**	
Costul mărfurilor vândute	2.052	Venituri din vânzarea mărfurilor	2.500
Cheltuieli cu personalul	420	Alte venituri din exploatare	860
Cheltuieli de exploatare privind amortizările	497,8	**Venituri financiare**	3360
Alte cheltuieli de exploatare	35	Venituri din dobânzi	10
	3004,8	Alte venituri financiare	710
Cheltuieli financiare			720
Cheltuieli privind dobânzile	70	**Venituri excepționale**	250
Alte cheltuieli financiare	600		
	670		
Cheltuieli excepționale	240		
Cheltuieli cu impozitul pe profit	159,24		
Rezultatul consolidat			
Societatea-mamă	243,96		
Minoritari	255,96		
Total	4330	Total	4330

Atunci când activitatea se soldează cu pierderi, rezultatul nefavorabil ce se atribuie acționarilor minoritari este limitat la partea acestora în capitalul filialei. **Diferența** între mărimea pierderii şi această parte este suportată de societatea-mamă. În condițiile în care filiala realizează ulterior beneficii, acestea vor reveni integral societății-mamă, până în momentul în care întreaga diferență a fost acoperită. În mod evident, dacă acționarii minoritari au obligația şi capacitatea de a acoperi pierderi dincolo de valoarea aporturilor lor, dispoziția anterioară nu se aplică.

Exemplul 5

La închiderea exercițiului, capitalurile proprii ale unei filiale BETA, controlată într-un procent de 60% de societatea-mamă MEGA, se prezintă după cum urmează:

- capital social	200.000.000 de lei
- pierderi reportate	-140.000.000 de lei
- rezultatul exercițiului N	-80.000.000 de lei
	-20.000.000 de lei

Pierderile cumulate (220.000.000 de lei) ar trebui, în mod normal, să fie suportate astfel:

- partea suportabilă de către societatea-mamă:
  60% x 220.000.000 = ...132.000.000 de lei
- partea suportabilă de către acționarii minoritari:
  40% x 220.000.000 = ...88.000.000 de lei
  220.000.000 de lei

Dar partea din pierderi ce se acoperă de către acționarii minoritari este limitată la: 40% x 200.000.000 = 80.000.000 de lei, ceea ce înseamnă că societatea-mamă va suporta o pierdere în sumă de 220.000.000 – 80.000.000 = 140.000.000 de lei.

Diferența de pierderi suportată de societatea-mamă (140.000.000 – 132.000.000 = 8.000.000 de lei) va putea fi acoperită prin profiturile viitoare. În ipoteza în care filiala BETA realizează, în exercițiul N+1, un beneficiu de 30.000.000 de lei, acesta va fi repartizat astfel:

- pentru societatea MEGA: 60% x 30.000.000 + 8.000.000 = 26.000.000 de lei
- pentru acționarii minoritari: 30.000.000 – 26.000.000 = 4.000.000 de lei.

1.6. Problema variației perimetrului de consolidare

Evoluția perimetrului de consolidare depinde de achizițiile şi cesiunile de filiale.

Operațiile unei noi filiale au efecte asupra rezultatului consolidat începând cu data achiziționării controlului. În mod simetric, o societate-filială iese din perimetrul de consolidare în momentul în care societatea-mamă pierde controlul asupra acesteia. Diferența între prețul de cesiune şi activul net contabil al întreprinderii stabilit în momentul cesiunii constituie un venit sau o cheltuială al/a exercițiului în curs.

Exemplul 6

Pe parcursul exercițiului N, perimetrul de consolidare evoluează după cum urmează:

- la 1/03/N: luarea sub control a societății ALFA;
- la 30/09/N: pierderea controlului asupra societății BETA.

Exercițiul N s-a soldat cu următoarele rezultate:

- societatea ALFA: beneficii în sumă de 50.000.000 de lei, din care 8.000.000 de lei reprezintă beneficiile perioadei 1/01/N – 1/03/N;
- societatea BETA: beneficii în sumă de 85.000.000 de lei, din care 60.000.000 de lei reprezintă beneficiile perioadei anterioare cesiunii (30/09/N).

Rezultatul consolidat al exercițiului N va integra:

- beneficiile societății ALFA, în sumă de 50.000.000 – 8.000.000 = 42.000.000 de lei;
- beneficiile societății BETA, în sumă de 60.000.000 de lei;
- eventualele plusuri sau minusuri de valoare rezultate din cesiunea participației în societatea BETA.

Analiștii financiari, atunci când procedează la diagnosticarea situației financiare şi performanțelor grupurilor, trebuie să trateze cu prudență cazurile de excludere a unor filiale din câmpul de consolidare. De asemenea, ei trebuie să fie vigilenți atunci când apar variații ale perimetrului de consolidare, de la un exercițiu la altul, şi astfel de variații nu sunt justificate prin operații de achiziții sau de cesiuni de participații.

1.7. Contabilizarea participațiilor în filiale în situațiile financiare individuale ale unei societăți-mamă

În situațiile financiare individuale ale unei societăți-mamă, participațiile în filialele incluse în situațiile financiare consolidate trebuie să fie:

(a) ori contabilizate la nivelul costului;
(b) ori contabilizate prin utilizarea metodei punerii în echivalență, pe baza normei IAS 28 "Contabilizarea participațiilor în întreprinderile asociate";
(c) ori contabilizate ca active financiare disponibile la vânzare, pe baza normei IAS 39 "Instrumentele financiare: contabilizare şi evaluare".

Participațiile în filialele excluse din situațiile financiare consolidate trebuie să fie:

(a) ori contabilizate la nivelul costului;
(b) ori contabilizate prin utilizarea metodei punerii în echivalență, pe baza normei IAS 28;
(c) ori contabilizate la activele financiare disponibile la vânzare, pe baza normei IAS 39.

1.8. Informațiile de furnizat (Disclosure)

Situațiile financiare consolidate trebuie să cuprindă o listă a filialelor considerate semnificative, cu indicarea numelui lor, a țării în care acestea domiciliază, a fracțiunii de capital deținute, a cotei-părți în drepturile de vot deținute, precum şi:

- motivele pentru care unele filiale nu au fost consolidate;
- natura relațiilor cu filialele în care societatea-mamă nu deține, direct sau indirect, majoritatea drepturilor de vot;

- numele societăților care nu sunt considerate filiale, cu toate că societatea-mamă deține, direct sau indirect, majoritatea drepturilor de vot;
- influența achizițiilor și cesiunilor de filiale asupra capitalurilor proprii consolidate, rezultatului consolidat al exercițiilor, precum și asupra aceloraşi structuri corespunzătoare exercițiului precedent.

În situațiile financiare individuale ale societății-mamă trebuie să se prezinte o descriere a metodei utilizate pentru contabilizarea filialelor.

1.9. Comparația cu alte texte și practicile europene

În contabilitatea americană, în general, metoda utilizată pentru întocmirea conturilor consolidate este **metoda achiziției (purchase method),** implantată în Europa, o dată cu aplicarea Directivei a VII-a. Costul de achiziție al unei filiale este înlocuit de partea corespunzătoare a capitalurilor proprii ale acesteia, iar diferența este contabilizată la "diferențe din consolidare". Această diferență trebuie să fie amortizată.

Normele americane FAS 94 și ARB 51 diferă față de norma IAS 27, în principal în privința a două puncte:

- În Statele Unite, controlul este asimilat deținerii majorității drepturilor de vot[3]. Participațiile minoritare nu sunt deci niciodată consolidate prin integrare globală.
- Duratele de amortizare a goodwill-ului sau reluarea badwill-ului sunt mult mai lungi. Ele pot să meargă până la 40 de ani, în timp ce IAS 27 recomandă durate de ordinul a 5 ani şi, în orice caz, mai mici de 20 de ani.

Ajustările cerute de consolidarea prin integrare globală se referă la:

(i) eliminări:

- ale valorilor contabile intragrup;
- ale profiturilor intragrup;
- ale dividendelor.

(ii) luarea în cont a impozitelor amânate corespunzătoare.

Directiva a VII-a a Uniunii Europene este puțin restrictivă în privința compoziției perimetrului de consolidare. Astfel, pot să fie excluse din perimetrul de consolidare filialele:

- a căror activitate este foarte diferită de cea a altor societăți ale grupului;
- sau pentru care obținerea datelor necesare consolidării ar solicita cheltuieli disproporționate sau termene nejustificate.

Reglementarea europeană permite, de asemenea, să se elimine profiturile interne, atunci când operațiile care le-au generat au fost încheiate în condițiile normale ale pieței și când eliminarea lor nu riscă antrenarea de cheltuieli disproporționate.

În sfârşit şi mai ales, Directiva a VII-a lasă statelor membre posibilitatea să autorizeze imputarea goodwill-ului asupra capitalurilor proprii consolidate. În privința prelucrării contabile a goodwill-ului negativ, un atare tratament nu este precizat.

---

[3] Conturile consolidate integrează toate întreprinderile care sunt controlate prin intermediul unei deținere directe sau indirecte a mai mult de jumătate din drepturile de vot. O filială este exclusă din consolidare atunci când controlul este destinat să fie temporar sau când el "scapă" acționarului majoritar, din motive de restricții legale.

În privința **referențialului francez**, ultimii ani au adus modificări semnificative, adăugate textelor devenite "clasice".

Filialele controlate exclusiv sunt consolidate prin integrare globală; întreprinderile controlate conjunctiv sunt consolidate prin integrare proporțională; societățile aflate sub influență notabilă sunt puse în echivalență (conform articolelor corespunzătoare din Legea din 24 iulie 1966, și din Decretul din 23 martie 1967).

Metoda de integrare globală este aplicabilă tuturor entităților ce fac obiectul unui control exclusiv, inclusiv societățile ce aparțin unor sectoare cu activitate diferită și ale căror conturi individuale sunt structurate în mod diferit de cele ale altor întreprinderi consolidate (reglementarea 99-02 a Comitetului de reglementare contabilă: CRC). Această reglementare a CRC prevede, în plus, o informare sectorială adecvată în anexă.

Reglementarea în cauză prevede "că o întreprindere este cuprinsă în perimetrul de consolidare din momentul în care consolidare sa, sau cea a subgrupului pe care ea o conduce, prezintă, singură sau cu alte întreprinderi în situația de a fi consolidate, un caracter semnificativ față de conturile consolidate ale ansamblului întreprinderilor incluse în perimetrul de consolidare. Anexa precizează criteriile reținute de grup pentru a defini perimetrul său de consolidare.

Cazul particular al entităților ad-hoc (reglementarea 99-02 a CRC)

O entitate ad-hoc este cuprinsă în perimetrul de consolidare din momentul în care una sau mai multe întreprinderi controlate au în realitate, în virtutea contractelor, acordurilor, clauzelor statutare, controlul entității și sunt, ca atare, acționari sau asociați ai acesteia.

În scopul de a da o imagine fidelă asupra poziției financiare a grupului, atunci când una sau mai multe întreprinderi controlate dețin în realitate controlul unei entități ad-hoc, dar nu dețin nici o parte sau acțiune din această entitate, este furnizată în anexă o informare completă asupra activelor, pasivelor și rezultatelor entității ad-hoc.

O întreprindere controlată (sau sub influență notabilă) este exclusă din perimetrul de consolidare atunci când (reglementarea 99-02 a CRC):

(i) din momentul achiziției, titlurile acestei întreprinderi sunt deținute în mod unic în vederea unei cesiuni ulterioare; dar, dacă proiectul de cesiune ulterioară se referă numai la o fracțiune a titlurilor, controlul sau influența notabilă este definit(ă) prin referire la fracțiunea destinată să fie în mod durabil posedată;

(ii) restricții severe și durabile repun în cauză, în mod substanțial:
- controlul sau influența exercitat(ă) asupra acestei întreprinderi;
- posibilitățile de a transfera elemente de trezorerie între această întreprindere și celelalte întreprinderi incluse în perimetrul de consolidare.

Excluderile trebuie să fie justificate în anexa consolidată (reglementarea 99-02 a CRC).

În privința **practicilor europene**, toate întreprinderile consolidează prin integrare globală filialele asupra cărora ele dețin controlul exclusiv.

Unele întreprinderi țin la o concepție strictă asupra controlului (deținerea majorității drepturilor de vot); altele vizează posibilitatea unui control de fapt independent de procentajul de participare.

Cvasitotalitatea grupurilor descriu compoziția perimetrului de consolidare și evoluția acestuia în cursul exercițiului. În general, excluderile din perimetru sunt justificate prin

mărimea filialei (întreprinderi de dimensiune mică), prin existența de restricții în realizarea controlului sau prin caracterul temporar al participației. De asemenea, unele societăți exclud din consolidare filialele a căror activitate este foarte diferită de cea a grupului. Alte grupuri preferă să mențină aceste filiale în perimetrul de consolidare.

În cvasitotalitatea cazurilor, conturile individuale ale societăților consolidate sunt retratate, pentru a asigura omogenitatea metodelor de contabilizare şi de evaluare. Totuşi, unele întreprinderi îşi rezervă posibilitatea de a nu proceda la unele retratări dificil de practicat.

Operațiile şi profiturile interne sunt în mod sistematic eliminate, cu excepția unor tranzacții încheiate în condițiile pieței.

În ceea ce priveşte prezentarea situațiilor financiare consolidate, merită să semnalăm că interesele minoritare figurează, în general, între capitalurile proprii şi datorii, exceptând practicile întreprinderilor germane, conform cărora cel mai adesea acestea sunt prezentate chiar în structurile capitalurilor proprii.

1.10. Consecințele aplicării normei IAS 27 şi a altor texte asupra interpretării situațiilor financiare

- **Problema excluderii din perimetrul de consolidare**

Am văzut anterior că, în conformitate cu referențialul IASC, trebuie să fie excluse din perimetrul de consolidare întreprinderile pentru care controlul este temporar sau supus unor restricții severe. De asemenea, sunt invocate şi alte motive. Astfel, se întâmplă, nu de rare ori, să nu fie consolidate întreprinderile a căror activitate este foarte diferită de cea a grupului. Această excludere vizează, în mod esențial, băncile şi societățile financiare membre ale unui grup industrial sau comercial. Dacă această practică este uşor de înțeles, ținând cont de distorsiunile posibile legate de includerea în conturi a unei filiale financiare, ea este totuşi foarte criticată deoarece permite disimularea adevăratului grad de îndatorare a unui grup[4].

Este suficient pentru aceasta să se creeze o filială căreia îi sunt transferate datoriile grupului cât şi activele necesare plății dobânzilor şi anuităților de rambursare. Cum această filială are o activitate exclusiv financiară, societatea-mamă poate să invoce acest motiv pentru a nu o include în perimetrul său de consolidare şi a "amenaja" bilanțul consolidat prin "dispariția" datoriilor în cauză. Astfel de abuzuri au fost semnalate adesea în Statele Unite. Este şi motivul pentru care FASB şi apoi IASC au suprimat acest tip de excludere, care este, totuşi, foarte des invocat de întreprinderile ce operează în mediul economic european.

Ca atare, analistul ce constată că unele filiale financiare nu au fost consolidate, ar trebui să se întrebe dacă o atare excludere nu a fost motivată de dorința de a "ameliora" prezentarea conturilor.

Directiva a VII-a europeană permite să se excludă din perimetrul de consolidare întreprinderile pentru care informațiile necesare pentru întocmirea conturilor consolidate ar necesita "cheltuieli disproporționate" sau "termene nejustificate". În măsura în care obținerea acestor informații este sub controlul societății consolidante, putem să remarcăm dimensiunea

---

[4] Idei inspirate de lucrarea lui Bernard Raffournier, *Normes comptables internationales (IAS)*, anterior citată, paginile 359-360.

posibilităților de manipulare oferite. Va fi suficient, în acest sens, să se invoce o atare clauză, pentru a exclude din consolidare o filială cu pierderi mari și puternic îndatorată.

Analistul trebuie să fie atent asupra compoziției perimetrului de consolidare și să considere orice excludere de filială ca fiind a priori suspectă. Aceeași atenție trebuie acordată variațiilor acestui perimetru de la un exercițiu la altul, atunci când acestea nu sunt justificate de achiziția sau cesiunea de participații. Într-adevăr, întreprinderile pot să fie tentate să ajusteze câmpul de consolidare, în funcție de performanțele filialelor lor.

- **Problema eliminării profiturilor interne**

După cum se știe, profiturile realizate cu ocazia tranzacțiilor între societățile aceluiași grup trebuie, în principiu, să fie eliminate. Totuși, unele societăți nu procedează la aceste eliminări, invocând valoarea mică a acestor operații.

O atare practică nu poate să fie admisă decât atunci când sumele sunt efectiv foarte mici în raport cu mărimea rezultatului consolidat și posturile în cauză. Analistul trebuie să se convingă că neeliminarea acestor profituri nu are ca scop majorarea nejustificată a beneficiului grupului.

Un mijloc legal de a nu elimina profiturile interne este de a realiza tranzacțiile în cadrul unei piețe.

Exemplul 7

Să considerăm două întreprinderi, I_1 și I_2, ale aceluiași grup petrolier. Să presupunem că întreprinderea I_2 dorește să cumpere petrol de la întreprinderea I_1. Dacă operația se realizează direct, beneficiul realizat de I_1 va trebui să fie eliminat, deoarece este vorba de o operație internă. În schimb, dacă I_1 vinde petrol pe o piață și dacă I_2 îl cumpără imediat, operația devine externă, iar profitul nu trebuie să fie eliminat.

O atare soluție presupune, evident, existența unei piețe organizate. Ca atare, ea nu este utilizabilă decât pentru operațiile cu materii prime.

- **Problema intereselor minoritare**

Se cunoaște că interesele minoritare sunt partea acționarilor străini grupului în activul net al filialelor. Clasificarea lor este controversată.

Unii consideră că interesele minoritare sunt, înainte de toate, capitalurile străine care trebuie, ca atare, să fie incluse în marea masă a datoriilor. Această abordare răspunde dorinței de a vedea capitalurile proprii consolidate ca reprezentând numai proprietatea acționarilor societății-mamă.

Dimpotrivă, alții preconizează o clasificare a acestora în structurile capitalurilor proprii, explicația rezidând în faptul că persoanele în cauză sunt acționarii filialelor. O astfel de abordare este mai economică pentru că "se interesează" mai mult asupra resurselor angajate în ansamblul grupului și pentru că distincția societatea-mamă/filiale este de ordin secundar.

Organismele de normalizare (inclusiv IASC) nu au dorit să se pronunțe asupra superiorității uneia dintre cele două abordări. De aceea, în practică, interesele minoritare pot să apară în categoria capitalurilor proprii, în cea a datoriilor sau între cele două rubrici.

Analistul financiar va trebui să verifice, ca atare, că întreprinderea utilizează aceeași clasificare de la un an la altul. În caz contrar, el trebuie să procedeze la ajustarea capitalurilor proprii și datoriilor ce figurează în bilanț.

2. LITERA ŞI SPIRITUL NORMEI IAS 21 "EFECTELE VARIAȚIILOR CURSURILOR MONEDELOR STRĂINE" (THE EFFECTS OF CHANGES IN FOREIGN EXCHANGE RATES)

2.1. Elemente introductive

- **Informații cu caracter preliminar**

Norma IAS 21 (revizuită) anulează şi înlocuieşte norma IAS 21 "Contabilizarea efectelor variațiilor cursurilor monedelor străine" (Accounting for the effects of changes in foreign exchange rates), aprobată în 1983. Revizuită în 1993, noua normă IAS 21 a intrat în vigoare pentru situațiile financiare ale exercițiilor deschise începând cu 1 ianuarie 1995.

Norma IAS 21 (revizuită) nu tratează contabilitatea asigurării elementelor exprimate în monede străine (excepție fac, totuşi, elementele de asigurare a unei investiții nete într-o entitate străină). Acest din urmă subiect (cu excepția semnalată) face obiectul normei IAS 39 "Instrumentele financiare: contabilizare şi evaluare".

Cu privire la norma IAS 21, Comitetul permanent de interpretare (SIC) a emis două interpretări[5]:

- SIC-7 "Introducerea monedei unice euro"; şi
- SIC-11 "Operație de schimb – Încorporarea pierderilor generate de o puternică devalorizare monetară în costul activelor".

- **Obiectivul normei** (Objective)

O întreprindere poate să exercite în două moduri activitățile sale în străinătate. Ea poate să realizeze **tranzacții** în monede străine sau ea poate să aibă **activități în străinătate.** Pentru ca tranzacțiile în monede străine şi activitățile în străinătate să poată fi incluse în situațiile financiare ale unei întreprinderi, tranzacțiile vizate şi situațiile financiare ale activităților în străinătate trebuie să fie convertite în moneda de prezentare a întreprinderii.

Principalele dificultăți relative la contabilizarea tranzacțiilor în monede străine şi la activitățile în străinătate vizează **decizia privind cursul de schimb de utilizat şi maniera de contabilizare, în situațiile financiare, a efectului financiar al variațiilor cursurilor de schimb.**

- **Câmpul de aplicare** (Scope)

Norma IAS 21 trebuie să fie aplicată:

(a) contabilizării tranzacțiilor în monede străine; şi

(b) conversiunii situațiilor financiare ale activităților în străinătate, care sunt cuprinse în situațiile financiare ale întreprinderii, prin integrare globală, integrare proporțională sau punere în echivalență.

Prezenta normă nu tratează contabilitatea asigurării relative la elementele în monede străine, exceptând clasificarea diferențelor de curs ce provin dintr-o datorie în monede străine, contabilizată ca asigurare a investiției nete într-o entitate străină.

---

[5] Considerăm că obiectivul lucrării noastre nu poate să atingă şi problemele interpretărilor (SIC), unele dintre ele depăşind, de altfel, perimetrul realității actuale a economiei româneşti. Prin articole şi alte studii, ele vor intra, în anii care urmează, în conul de reflecție al autorului prezentei lucrări.

Norma IAS 21 nu precizează moneda în care o întreprindere își prezintă situațiile financiare. Totuși, o întreprindere utilizează, în general, moneda țării în care ea este domiciliată. Atunci când întreprinderea utilizează o monedă diferită, prezenta normă impune indicarea motivelor pentru care ea utilizează această monedă. De asemenea, norma IAS 21 impune ca întreprinderea să menționeze motivul ce explică orice schimbare a monedei de prezentare.

Prezenta normă nu se ocupă cu retratarea situațiilor financiare ale unei întreprinderi, într-o monedă diferită de moneda sa de prezentare, atunci când această prelucrare este făcută pentru ușurarea eforturilor utilizatorilor, obișnuiți cu această altă monedă, sau din motive similare.

Norma IAS 21 nu tratează prezentarea într-un tablou al fluxurilor de trezorerie, a fluxurilor monetare ce provin din tranzacțiile în monede străine sau din conversiunea fluxurilor de trezorerie ale unei activități în străinătate (a se vedea norma IAS 7).

Atunci când o întreprindere aplică norma IAS 21 pentru prima dată, ea trebuie să clasifice separat și să indice soldul cumulat, la deschiderea exercițiului, al diferențelor de curs amânate, înscrise la capitalurile proprii, cu ocazia exercițiilor precedente. Excepția apare atunci când mărimea acestui sold cumulat nu este rațional determinabilă.

- **Definiții** (Definitions)

În cadrul normei IAS 21, următorii termeni au semnificația prezentată în cele ce urmează:

O activitate în străinătate (foreign operation) este o filială, o întreprindere asociată, o întreprindere de tip "joint-ventures" sau o sucursală a întreprinderii ce prezintă situațiile financiare și ale cărei operații sunt bazate sau conduse într-o altă țară decât a întreprinderii ce prezintă situațiile financiare.

O entitate străină (foreign entity) este o activitate în străinătate ale cărei operații nu fac parte integrantă din activitățile întreprinderii ce prezintă situații financiare.

Moneda de prezentare (reporting currency) este moneda utilizată pentru prezentarea situațiilor financiare.

O monedă străină (foreign currency) este o monedă diferită de moneda de prezentare a situațiilor financiare ale unei întreprinderi.

Cursul de schimb (exchange rate) este cursul la care sunt schimbate două monede între ele.

Diferența de schimb (exchange difference) este diferența ce provine din conversiunea aceluiași număr de unități ale unei monede străine în moneda de prezentare a situațiilor financiare, la diferitele cursuri de schimb.

Cursul de închidere (closing rate) este cursul zilei la data închiderii.

Investiția netă într-o entitate străină (net investment in a foreign entity) este **partea** întreprinderii ce își prezintă conturile, **în activul net al acestei entități.**

Elementele monetare (monetary items) reprezintă disponibilitățile deținute și elementele de activ și de pasiv ce trebuie să fie primite sau plătite pentru sumele de bani fixe sau determinabile.

Valoarea justă (fair value) este valoarea pentru care ar putea să fie schimbat un activ sau ar putea să fie decontată o datorie, între părți bine informate, care își dau acordul și care acționează în condiții de concurență normală.

2.2. Tranzacțiile în monede străine (Foreign currency transactions)

- **Contabilizarea inițială** (Initial recognition)

O tranzacție în monedă străină este o tranzacție care este exprimată sau trebuie să fie finalizată în monedă străină, inclusiv tranzacțiile care apar atunci când o întreprindere:

- cumpără sau vinde bunurile sau serviciile al căror preț este exprimat într-o monedă străină;
- primeşte un împrumut sau acordă un împrumut, când mărimile de plătit sau de primit sunt exprimate într-o monedă străină;
- devine participantă la un contract de schimb nerealizat; sau în orice alt mod, cumpără sau cedează active sau îşi asumă sau decontează datorii, exprimate într-o monedă străină.

O tranzacție în monedă străină trebuie să fie înregistrată, cu ocazia contabilizării inițiale în moneda de prezentare, prin aplicare la valoare în monedă străină a cursului de schimb între moneda de prezentare şi moneda străină, la dată tranzacției.

Se desemnează adesea prin cursul zilei cursul de schimb în vigoare la data tranzacției. Din motive practice, se utilizează adesea un curs apropiat de cursul real în vigoare la data tranzacției; de exemplu, un curs mediu pentru o săptămână sau o lună ar putea să fie utilizat pentru un ansamblu de tranzacții încheiate în fiecare monedă străină, în cursul acestei perioade. Totuşi, în măsura în care cursul de schimb variază mult, utilizarea cursului mediu pentru perioada în cauză nu este fiabilă.

- **Prezentarea la datele de încheiere ulterioare** (Reporting at subsequent balance sheet dates)

La data închiderii:

(a) **elementele monetare**, în monede străine trebuie să fie contabilizate utilizând **cursul de închidere;**

(b) **elementele nemonetare** care sunt contabilizate la **costul istoric** exprimat într-o monedă străină trebuie să fie contabilizate la **cursul de schimb aferent datei tranzacției;** şi

(c) **elementele nemonetare** care sunt contabilizate la **valoarea justă** exprimată într-o monedă străină[6] trebuie să fie contabilizate la **cursul de schimb care exista la data la care au fost determinate aceste valori**.

Valoarea contabilă a unui element este determinată în conformitate cu normele contabile adecvate. Cu titlu de exemplu, unele instrumente financiare şi imobilizări corporale pot să fie evaluate la valoarea justă sau la costul istoric. Indiferent că valoarea contabilă este bazată pe costul istoric sau pe valoarea justă, mărimile astfel determinate pentru elementele în monedă străină sunt apoi prezentate, conform normei IAS 21, în moneda de prezentare.

---

[6] Este vorba de elementele care au făcut obiectul unei ajustări de valoare (depreciere sau reevaluare).

Exemplul 1[7]

La închiderea exercițiului N, activele unei întreprinderi cuprind:

- un mijloc fix a cărui valoare netă contabilă este de 20.000 $; acest mijloc fix a fost achiziționat la 1/03/N-3, atunci când un dolar valora 10 u.m.[8];
- un teren achiziționat contra sumei de 10.000 $, în N-20 (cursul dolarului la data achiziției era de 12 u.m.) și reevaluat la 31/12/N-2, la nivelul sumei de 40.000 $, data la care dolarul valora 9 u.m.;
- un stoc de mărfuri cumpărat la 1/07/N, contra sumei de 6.000$ (cursul zilei: 7 u.m.) și depreciat pentru 1/3 din valoare, la închiderea exercițiului N;
- o creanță de 10.000 $, privind drepturile asupra unui client străin, corespunzătoare unei vânzări efectuate la 1/11/N, atunci când dolarul era cotat la nivelul de 7,50 u.m.;
- suma de 1.000 $, în casierie.

Cursul dolarului la 31/12/N este de 8 u.m.

În bilanțul de la 31/12/N, aceste elemente vor fi evaluate după cum urmează:

Elemente bilanțiere	Suma în dolari	Cursul de schimb	Suma în unitatea de măsură în care se face conversia
Elementele monetare: cursul de închidere			
Lichidități	1.000	8,00	8.000
Creanțe	10.000	8,00	80.000
Elemente nemonetare evaluate la costul istoric: cursul zilei achiziției			
Mijloace fixe	20.000	10,00	200.000
Elemente nemonetare reevaluate sau depreciate: cursul zilei ajustării de valoare			
Terenuri	40.000	9,00	360.000
Stocuri de mărfuri	4.000*)	8,00	32.000

*) $6.000\ \$ - \frac{1}{3} \times 6.000\ \$ = 4.000\ \$$

- **Contabilizarea diferențelor de curs** (Recognition of exchange differences)

În cele ce urmează vor fi expuse, printre altele, prelucrarea contabilă impusă prin prezenta normă pentru diferențele de curs relative la tranzacțiile exprimate în monede străine. Vom cunoaşte, cu acest prilej, care este **prelucrarea de referință**, preconizată pentru diferențele de curs care rezultă dintr-o devalorizare sau depreciere puternică a unei monede, împotriva căreia este practic imposibil să te asiguri şi care afectează datoriile ce nu pot să fie decontate şi care sunt legate direct de achiziția recentă de active facturate într-o monedă străină.

---

[7] Exemplele ne sunt inspirate de lucrarea *Normes comptables internationales (I.A.S.)* (Bernard Raffournier, Editura Economica, Paris, 1996, paginile: 257-258; 258; 259; 260; 261; 262-264; 265-266; 271).

[8] U.m. ar putea reprezenta oricare altă monedă decât dolarul.

Norma IAS 21 nu tratează problema contabilizării asigurării pentru elemente în monede străine, cu excepția clasificării diferențelor de curs ce provin din contabilizarea unei datorii în monedă străină, contabilizată ca asigurare a investiției nete într-o entitate străină. După cum am remarcat anterior, celelalte aspecte ale **contabilității de asigurare** (hedge accounting), inclusiv criteriile pentru utilizarea contabilității de asigurare, sunt tratate prin aplicarea normei IAS 39.

Prelucrarea de referință

Diferențele de curs ce rezultă din decontarea de elemente monetare sau din prezentarea de elemente monetare ale unei întreprinderi, la cursuri diferite de cele care au fost utilizate pentru a le contabiliza inițial, în cursul exercițiului, sau pentru a le prezenta în situațiile financiare anterioare, trebuie să fie contabilizate la veniturile sau la cheltuielile exercițiului în cursul căruia acestea s-au constatat, exceptând cazul diferențelor de curs tratate în subparagraful următor (investiția netă într-o entitate străină).

Diferența de curs survine atunci când intervine o schimbare în cursul de schimb între data tranzacției şi data de decontare a oricărui element monetar ce rezultă dintr-o tranzacție în monedă străină. Atunci când tranzacția presupune o decontare în același exercițiu contabil în care ea a fost efectuată, diferența de curs este contabilizată integral în acest exercițiu. Totuşi, atunci când tranzacția presupune o decontare într-un exercițiu ulterior, diferența de curs contabilizată pentru fiecare exercițiu până la cel în cursul căruia a avut loc decontarea este determinată în funcție de modificarea cursurilor de schimb, intervenită în cursul fiecăruia dintre exerciții.

Investiția netă într-o entitate străină (Net investment in a foreign entity)

Diferențele de curs relative la un element monetar care, în substanță (din punct de vedere economic), face parte integrantă din investiția netă a unei întreprinderi, într-o entitate străină, trebuie să fie înscrise la capitalurile proprii ale situațiilor financiare ale întreprinderii, până la ieşirea acestei investiții nete, dată la care ele trebuie să fie contabilizate la venituri sau la cheltuieli.

O întreprindere poate să dețină un element monetar reprezentând o creanță de primit de la o entitate străină sau o datorie plătibilă unei entități străine. Un element a cărui decontare nu este nici planificată nici probabilă într-un viitor previzibil constituie, în substanță, o creştere sau o reducere a investiției nete a întreprinderii în această entitate străină. Astfel de elemente monetare pot să includă creanțe sau împrumuturi acordate pe termen lung, dar nu pot să includă nici clienții, nici furnizorii.

Diferențele de curs relative la o datorie în monedă străină, contabilizată ca asigurare a investiției nete a unei întreprinderi într-o entitate străină, trebuie să fie înscrise la capitalurile proprii ale situațiilor financiare ale întreprinderii, până la ieşirea acestei investiții nete, dată la care ele trebuie să fie contabilizate la venituri sau la cheltuieli.

Cealaltă prelucrare autorizată

Diferențele de curs pot să rezulte dintr-o devalorizare sau depreciere puternică a unei monede, împotriva căreia, în practică, este imposibil să te asiguri şi care afectează datoriile ce nu pot să fie decontate, datorii ce sunt direct legate de achiziția recentă a

unui activ facturat într-o monedă străină. Astfel de diferențe de curs trebuie să fie incluse în valoarea contabilă a activului vizat, în măsura în care valoarea contabilă astfel ajustată nu este mai mare decât cea mai mică valoare dintre costul de înlocuire şi valoarea recuperabilă prin vânzarea sau utilizarea acestui activ.

Diferențele de curs nu sunt incluse în valoarea contabilă a unui activ, atunci când întreprinderea este în măsură să deconteze sau să asigure datoria în monedă străină ce rezultă din achiziția acestui activ. Totuşi, pierderile de curs fac parte din costurile direct atribuibile activului, atunci când datoria nu poate să fie decontată şi când este practic imposibil să te asiguri când, de exemplu, ca urmare a controalelor cursurilor, sunt necesare anumite intervale de timp pentru a obține monedele străine. Ca atare, conform celeilalte prelucrări autorizate, costul unui activ facturat în monedă străină este considerat ca valoarea în moneda de prezentare pe care întreprinderea trebuie, în definitiv, să o plătească, pentru a deconta datoriile sale legate direct de achiziția recentă a acestui activ.

- **Diferențele de curs privind elementele monetare**

După cum am putut constata, orice variație de curs a monedei străine, după înregistrarea tranzacției, generează o diferență de curs.

Pentru operațiile desfăşurate şi finalizate (în sensul încasării sau plății) în cursul aceluiaşi exercițiu, este evident că această diferență constituie, în funcție de semn, un venit sau o cheltuială a exercițiului.

Exemplul 2

La 20 noiembrie/N, o întreprindere vinde unui client străin mărfuri în valoare de 50.000 $. La acea dată, dolarul valora 18.000 u.m. Mărfurile au fost decontate la 20 decembrie/N, dată la care un dolar valora 18.200 u.m.

Operația în cauză este contabilizată astfel:

- Vânzarea mărfurilor:

20/11/N

Clienți 50.000 $ x 18.000 u.m./1$	=	Venituri din vânzarea mărfurilor	900.000.000

- Încasarea creanței față de clienți şi înregistrarea diferențelor de curs:

20/12/N

Conturi la bănci 50.000 $ x 18.200 u.m./1$	=	%	910.000.000
		Clienți	900.000.000
		Câştiguri din diferențe de curs	10.000.000

Atunci când decontarea nu a intervenit până la închiderea exercițiului, evaluarea creanței sau a datoriei, la un curs diferit de cel utilizat în momentul tranzacției, provoacă, de asemenea, o diferență de curs. Cum acest câştig sau această pierdere este nerealizat(ă), contabilizarea sa este mai puțin evidentă.

În acest sens, unii specialişti preconizează, din rațiuni de prudență, să nu se contabilizeze decât pierderile la rezultatul exercițiului. Alți specialişti, adepți ai omogenității

în prelucrare, recomandă să nu fie contabilizate nici câştigurile nici pierderile. O a treia categorie pledează ca orice câştig sau orice pierdere din diferenţe de curs, chiar dacă acesta/aceasta nu este realizat(ă), să fie inclus(ă) la rezultatele exerciţiului.

IASC este de partea celei de-a treia categorii, nefăcând distincţie între diferenţele de curs realizate şi cele nerealizate. Altfel spus, pentru elementele monetare (subiect aflat în analiza acestui subparagraf), toate efectele variaţiilor cursurilor de schimb trebuie să fie incluse la rezultatele exerciţiului în curs. Ca atare, orice diferenţă de curs, realizată sau nu, privind o creanţă sau o datorie, este contabilizată la venituri sau la cheltuieli.

Exerciţiul 3

O întreprindere românească a cumpărat de la un furnizor francez, la 11/11/N, mărfuri în valoare de 90.000 de franci francezi. Decontarea contravalorii mărfurilor a fost efectuată la 11/02/N+1. Întreprinderea îşi închide conturile sale la 31/12/N.

Cursul francului a suportat următoarea evoluţie:

- la 11/11/N: 3.000 de lei;
- la 31/12/N: 2.800 de lei;
- la 11/02/N+1: 2.950 de lei.

Operaţia va genera următoarele înregistrări:

- cumpărarea mărfurilor:

11/11/N

Stocuri de mărfuri 90.000 FF x 3.000 de lei/1 FF.	=	Furnizori	270.000.000

- câştigurile din diferenţe de curs, constatate la sfârşitul exerciţiului:

31/12/N

Furnizori 270.000.000 – (90.000 x 2.800)		Câştiguri din diferenţe de curs[9]	18.000.000

- achitarea furnizorului şi constatarea unei pierderi din diferenţe de curs:

11/02/N+1

%	=	Conturi la bănci (90.000 x 2.950)	265.500.000
Furnizori			252.000.000
Pierderi din diferenţe de curs[10]			13.500.000

În final, operaţia a generat un câştig din diferenţe de curs, de:
270.000.000 – 265.500.000 = 4.500.000 de lei.

Totuşi, din punct de vedere contabil, au fost înregistrate două diferenţe:

- un câştig din diferenţe de curs, de 18.000.000 de lei, în exerciţiul N;
- o pierdere din diferenţe de curs, de 13.500.000 de lei, în exerciţiul N+1.

[9] În contabilitatea românească, operează contul 765 *Venituri din diferenţe de curs valutar.*
[10] În contabilitatea românească, operează contul 665 *Cheltuieli din diferenţe de curs valutar.*

După cum am precizat anterior, norma IAS 21 prevede **două excepții de la regulile precedente**.

Prima dintre excepții vizează întreprinderile care acordă sau primesc împrumuturi de mărimi importante la/de la entitățile lor străine, pentru care nu este fixată data de rambursare.

În fapt, aceste creanțe sau aceste datorii pe termen lung reprezintă adevărate creșteri sau diminuări ale investiției nete în entitatea străină. Este motivul pentru care norma IAS 21 consideră că diferențele de curs ce au legătură cu aceste elemente nu trebuie să fie înregistrate la rezultatele exercițiului, ci trebuie să fie **contabilizate la capitaluri proprii**.

Exemplul 4

O întreprindere franceză posedă o creanță de 1.500.000 de lire sterline asupra filialei sale britanice, considerată ca o entitate străină. Acest avans, care nu are dată de rambursare fixată, are, de fapt, caracterul unei finanțări permanente. Lira sterlină, care era cotată la 1£ = 9FF, la închiderea exercițiului N-1, a ajuns la nivelul de 1£= 10FF, la 31/12/N.

Diferența de curs relativă la exercițiul N se stabilește la:

1.500.000 x (10-9) = 1.500.000 FF.

Ea va fi contabilizată astfel:

+A		+P	
31/12/N			
Filiala britanică (Împrumuturi acordate)	=	Diferențe de curs privind entitățile străine[11]	1.500.000

Un tratament identic este prevăzut pentru diferențele de curs relative la datoriile care servesc drept asigurare a investiției nete într-o entitate străină.

Exemplul 5

O întreprindere americană posedă 70% din capitalul filialei sale spaniole, ale cărei capitaluri se ridică la nivelul sumei de 150.000.000 pesetas. Anticipând o scădere a monedei spaniole, întreprinderea americană a împrumutat, la 1/05/N, 90.000.000 pesetas, la un curs de 0,010 $. La 31/12/N, cursul pesetei era de 0,015 $.

Pierderea din diferența de curs pentru împrumutul în cauză se ridică la nivelul sumei de:

90.000.000 x (0,015 – 0,010) = 450.000 $

Această pierdere va fi contabilizată astfel:

-P		+P	
31/12/N			
Diferențe de curs privind entitățile străine[11)]	=	Împrumuturi în monede străine	450.000

În cazul cesiunii ulterioare a investiției nete (adică a participației în entitatea străină (stabilimentul străin)), diferențele de curs înscrise la capitalurile proprii sunt **reintegrate la rezultatul exercițiului în care a avut loc cesiunea**.

[11] Cont bilanțier de capitaluri proprii.

Cazul particular al unor datorii în monede străine

Orice creştere a cursului unei monede străine generează o pierdere din diferențe de curs pentru întreprinderea care posedă datorii în această monedă.

Atunci când datoria în cauză a servit pentru finanțarea achiziției unui activ, unii specialişti estimează că pierderea din diferențe de curs nu trebuie să fie contabilizată deoarece creşterea angajamentelor întreprinderii este compensată printr-o creştere de valoare a activului corespunzător. Deci, ei preconizează **să reevalueze acest activ**, ținând cont de diferența de curs.

Exemplul 6

O întreprindere a unei țări cu o monedă slabă (MS) a contractat la 1/05/N un împrumut, în mărci germane, pentru a finanța construcția unei clădiri în Germania. La semnarea contractului, marca germană valora 5.000 MS. La 31/12/N, moneda slabă (MS) a fost puternic devalorizată, astfel încât marca valorează acum 10.000 MS. Datoria întreprinderii este de 3.000.000 mărci (DM).

Devalorizarea MS a provocat o pierdere din diferențe de curs (nerealizată) de: 3.000.000 x (10.000 – 5.000) = 15.000.000.000 MS, care, conform acestei soluții, nu ar fi înregistrată la cheltuielile exercițiului N, ci ar conduce la creşterea valorii construcției:

Construcții	=	Împrumuturi pe termen lung şi mediu	15.000.000.000

Această soluție nu este admisă de IASC decât cu respectarea a două condiții:

- trebuie, mai întâi, ca variația cursului de schimb să fie de aşa natură încât întreprinderea să nu fie în măsură să achite datoria sa şi nici să se asigure contra riscului, de exemplu din cauza unui control al cursurilor de schimb ce face dificilă obținerea de monede străine;
- în al doilea rând, trebuie ca valoarea activului astfel obținută să nu depăşească valoarea cea mai mică dintre costul de înlocuire al bunului şi valoarea recuperabilă prin utilizarea sau vânzarea acestui bun.

În orice caz, este vorba despre **cealaltă prelucrare autorizată**; cât priveşte **prelucrarea de referință**, aceasta rămâne, aşa după cum s-a precizat, contabilizarea la cheltuieli a pierderii din diferențe de curs constatate în cazul datoriei.

2.3. Situațiile financiare ale activităților în străinătate (Financial statements of foreign operations)

Clasificarea activităților realizate în străinătate (Classification of foreign operations)

Metoda utilizată pentru conversiunea situațiilor financiare ale unei activități în străinătate depinde de maniera în care ea este finanțată şi administrată, în raport cu întreprinderea ce prezintă situațiile financiare. Pentru atingerea acestui obiectiv, activitățile în străinătate sunt clasificate fie ca "**activități în străinătate care fac parte integrantă din activitățile întreprinderii ce prezintă situațiile financiare**", fie ca "**entități străine**".

O activitate în străinătate care face parte integrantă din activitățile întreprinderii ce prezintă situațiile financiare realizează activitatea sa ca şi când ea ar fi o extensiune a

activităților întreprinderii ce prezintă situațiile financiare. De exemplu, o astfel de activitate în străinătate poate să vândă numai bunuri importate de la întreprinderea ce prezintă situațiile financiare și să remită acesteia veniturile corespondente. În astfel de cazuri, o variație a cursului de schimb între moneda de prezentare și moneda țării activității în străinătate are un efect aproape imediat asupra fluxurilor de trezorerie operaționale ale întreprinderii ce prezintă situațiile financiare. Ca atare, variația cursului de schimb afectează elementele monetare luate în mod individual, deținute prin activitatea în străinătate și nu investiția netă a întreprinderii ce prezintă situațiile financiare în această activitate.

În schimb, o entitate străină acumulează trezorerie și alte elemente monetare, suportă cheltuieli, generează venituri și, eventual, negociază împrumuturi, care sunt practic toate exprimate în moneda sa locală. De asemenea, ea poate să încheie tranzacții în monedă străină, inclusiv tranzacții încheiate în moneda de prezentare. Atunci când intervine o schimbare în cursul de schimb între moneda de prezentare și moneda locală, efectul asupra fluxurilor de trezorerie operaționale actuale și viitoare, ce provin fie de la entitatea străină, fie de la întreprinderea ce prezintă situațiile financiare, este nesemnificativ sau nu există deloc. Variația cursului de schimb afectează mai degrabă investiția netă a întreprinderii ce prezintă situațiile financiare în entitatea străină, decât elementele monetare ale entității străine luate individual.

Următoarele elemente indică faptul dacă o activitate în străinătate este mai degrabă o entitate străină decât o activitate în străinătate, care face parte integrantă din activitățile întreprinderii ce prezintă situațiile financiare:

(a) cu toate că întreprinderea ce prezintă situațiile financiare ar putea să exercite un control asupra activității în străinătate, operațiile acestei activități sunt derulate cu un grad important de autonomie în raport cu operațiile întreprinderii ce prezintă situațiile financiare;

(b) tranzacțiile cu întreprinderea ce prezintă situațiile financiare nu reprezintă o pondere mare în cadrul operațiilor activității în străinătate;

(c) operațiile activității în străinătate sunt finanțate, în principal, mai degrabă prin propriile sale operații sau prin împrumuturi locale decât de către întreprinderea ce prezintă situațiile financiare;

(d) costurile privind manopera, materiile prime și alte componente ale produselor sau serviciilor activității în străinătate sunt plătite sau decontate, în principal, mai degrabă în moneda locală decât în moneda de prezentare;

(e) vânzările activității în străinătate sunt exprimate, în mod esențial, în alte monede decât moneda de prezentare; și

(f) fluxurile de trezorerie ale întreprinderii ce prezintă situațiile financiare sunt mai degrabă izolate de operațiile cotidiene ale activității în străinătate decât direct afectate operațiilor activității în străinătate.

O clasificare adecvată a fiecărei activități poate să fie stabilită, în principiu, plecând de la informațiile despre faptele reale în raport cu indicatorii prezentați mai sus. În unele cazuri, clasificarea unei activități în străinătate fie ca o entitate străină, fie ca o parte integrantă a activităților întreprinderii ce prezintă situațiile financiare poate să nu fie evidentă și, ca atare, pentru determinarea clasificării adecvate, poate să fie necesar exercițiul judecății profesionale.

Activitățile în străinătate care fac parte integrantă din activitățile întreprinderii ce prezintă situațiile financiare (Foreign operation that are integral to the operations of the reporting enterprise)

Situațiile financiare ale unei activități în străinătate care face parte integrantă din activitățile întreprinderii ce prezintă situațiile financiare trebuie să fie convertite prin utilizarea dispozițiilor normative prezentate în subparagraful 2 "tranzacțiile în monede străine", ca şi când tranzacțiile activității în străinătate ar fi fost cele ale întreprinderii ce prezintă ea însăşi situațiile financiare.

Elementele individuale ale situațiilor financiare ale activității în străinătate sunt convertite ca şi când ansamblul tranzacțiilor ar fi fost încheiat de întreprinderea ce prezintă ea însăşi situațiile financiare. Costul şi amortizarea imobilizărilor corporale sunt convertite, prin aplicarea cursului de schimb în vigoare la data achiziției activului sau, dacă activul este contabilizat la valoarea justă, prin utilizarea cursului în vigoare la data evaluării. Costul stocurilor este convertit pe baza cursului în vigoare în momentul în care au fost angajate aceste costuri. Mărimea recuperabilă sau valoarea realizabilă a unui activ este convertită, prin utilizarea cursului de schimb în vigoare în momentul în care a fost determinată mărimea recuperabilă sau valoare realizabilă netă. De exemplu, atunci când valoarea realizabilă netă a unui element al stocului este determinată într-o monedă străină, această valoare este convertită, prin utilizarea cursului de schimb în vigoare la data la care a fost determinată valoarea realizabilă netă. Ca atare, cursul utilizat în mod obişnuit este cursul de închidere. Totodată, poate să fie necesară o ajustare pentru a reduce valoarea contabilă a unui activ ce figurează în situațiile financiare ale întreprinderii ce prezintă situațiile financiare, la nivelul mărimii sale recuperabile sau la cel al valorii sale realizabile nete, chiar dacă nici o ajustare de acest ordin nu este necesară în situațiile financiare ale activității în străinătate. În mod invers, o ajustare în situațiile financiare ale activității în străinătate poate să fie necesar a fi reluată în situațiile financiare ale întreprinderii ce prezintă situațiile financiare.

Pentru motive practice, este adesea utilizat un curs ce se apropie de cursul în vigoare la data tranzacției, de exemplu, ar putea să fie utilizat un curs mediu pentru o săptămână sau o lună, pentru ansamblul tranzacțiilor în fiecare monedă străină ce survin în cursul acestei perioade. Totuşi, în măsura în care cursul de schimb cunoaşte fluctuații mari, utilizarea cursului mediu pentru o perioadă este fiabilă.

Entitățile străine (foreign entities)

În vederea conversiunii situațiilor financiare ale unei entități străine, pentru a le încorpora în situațiile sale financiare, întreprinderea care prezintă situațiile financiare trebuie să urmeze următoarele proceduri:

(a) activele şi datoriile, atât monetare, cât şi nemonetare, ale întreprinderii străine trebuie să fie convertite la cursul de închidere;

(b) elementele de venituri şi cheltuieli ale entității străine trebuie să fie convertite la cursurile de schimb aferente datei tranzacțiilor, cu excepția situației în care entitatea străină prezintă conturile sale în moneda unei economii hiperinflaționiste, caz în care elementele de venituri şi de cheltuieli trebuie să fie convertite la cursul de închidere; şi

(c) toate diferențele de curs care rezultă din conversiunea elementelor prezentate mai sus trebuie să fie înscrise la capitalurile proprii, până la ieşirea investiției nete.

Pentru motive practice, un curs ce se apropie de cursurile de schimb efective, ca de exemplu un curs mediu al perioadei, este utilizat adesea pentru conversiunea elementelor de venituri şi de cheltuieli ale unei activități în străinătate.

Conversiunea situațiilor financiare ale unei entități străine conduce la contabilizarea diferențelor de curs care provin din următoarele elemente:

(a) conversiunea elementelor de venituri şi de cheltuieli la cursul de schimb în vigoare la data tranzacțiilor şi conversiunea activelor şi datoriilor la cursul de închidere;

(b) conversiunea investiției nete de deschidere în entitatea străină la un curs de schimb diferit de cel la care aceasta este anterior prezentată; şi

(c) alte modificări ale capitalurilor proprii în entitatea străină.

Aceste diferențe de curs nu sunt contabilizate la veniturile sau cheltuielile exercițiului, deoarece variațiile cursului de schimb nu au decât puțin sau nu au deloc efect direct asupra fluxurilor de trezorerie operaționale actuale şi viitoare, fie ale entității străine, fie ale întreprinderii ce prezintă situațiile financiare. Atunci când o entitate străină este consolidată, fără să fie total deținută, diferențele de curs cumulate ce provin din conversiune şi atribuibile intereselor minoritare sunt afectate intereselor minoritare şi sunt prezentate, sub acest titlu, în bilanțul consolidat.

Orice goodwill ce provine din achiziția unei entități străine şi orice corectare, la valoarea justă, a valorii contabile a activelor şi datoriilor ce provin din achiziția acestei entități străine sunt tratate:

(a) fie ca active şi datorii ale acestei entități străine şi convertite la cursul de închidere;

(b) fie ca active şi datorii ale entității ce prezintă situațiile financiare, care (i) fie sunt exprimate deja în moneda de prezentare, (ii) fie sunt elemente nemonetare în monedă străină, prezentate prin utilizarea cursului de schimb în vigoare la data tranzacției.

Încorporarea situațiilor financiare ale unei entități străine în situațiile financiare ale întreprinderii ce prezintă situațiile financiare urmează procedurile de consolidare normale, ca de exemplu eliminarea soldurilor şi tranzacțiilor intragrup ale unei filiale (a se vedea norma IAS 27 şi norma IAS 31). Totuşi, o diferență de curs referitoare la un element monetar intragrup, pe termen lung sau pe termen scurt, nu poate să fie eliminată cu o mărime corespondentă, ce provine din alte solduri intragrup, deoarece elementul monetar reprezintă un angajament de a converti o monedă într-o altă monedă şi acesta expune întreprinderea ce prezintă situațiile financiare la un profit sau la o pierdere, ca urmare a fluctuațiilor monetare. Ca atare, în situațiile financiare consolidate ale întreprinderii ce prezintă situațiile financiare, o astfel de diferență de curs continuă să fie contabilizată la venituri sau la cheltuieli sau, dacă ea apare în circumstanțele descrise în subparagraful "Investiția netă într-o entitate străină", este înscrisă la capitaluri proprii, până la ieşirea investiției nete.

Atunci când situațiile financiare ale unei entități străine sunt întocmite în mod obişnuit, la o dată diferită de cea a întreprinderii ce prezintă situațiile financiare, entitatea

străină întocmește adesea situațiile financiare la aceeași dată ca și întreprinderea ce prezintă situațiile financiare, pentru a permite încorporarea lor în conturile acesteia din urmă. Atunci când acest lucru este imposibil, norma IAS 27 autorizează utilizarea de situații financiare întocmite la o dată diferită, cu condiția ca diferența să nu fie mai mare de trei luni. Într-un astfel de caz, activele și datoriile entității străine sunt convertite la cursul de schimb existent la data bilanțului entității străine. Dacă este cazul, sunt efectuate ajustări pentru fluctuațiile importante ale cursurilor de schimb, până la data de închidere a exercițiului întreprinderii ce prezintă situațiile financiare, conform normelor IAS 27 și IAS 28.

Situațiile financiare ale unei entități străine, care prezintă situațiile sale financiare în moneda unei economii hiperinflaționiste, trebuie să fie retratate conform normei IAS 29, înainte de a fi convertite în moneda de prezentare a întreprinderii care prezintă situațiile financiare. Atunci când economia încetează să fie hiperinflaționistă și când entitatea străină încetează să întocmească și să prezinte situațiile sale financiare conform normei IAS 29, ea trebuie să utilizeze mărimile exprimate în unitatea de măsură utilizată la data acestei întreruperi, ca expresie a costurilor istorice, pentru conversiunea în moneda de prezentare a întreprinderii care prezintă situațiile sale financiare.

- **Ieșirea unei entități străine** (Disposal of a foreign entity)

Cu ocazia ieșirii unei entități străine, mărimea cumulată a diferențelor de curs, care au fost amânate și care se raportează la această entitate străină, trebuie să fie contabilizată la cheltuielile sau la veniturile aceluiași exercițiu ca și cel în care a fost contabilizat(ă) profitul sau pierderea relativ(ă) la ieșire.

O întreprindere poate să procedeze la ieșirea participației sale într-o entitate străină vânzând-o, lichidând-o, rambursând capitalul referitor la aceasta sau abandonând parțial sau total entitatea în cauză. Plata unui dividend este considerată ca o ieșire numai dacă el constituie un randament al plasamentelor. În caz de ieșire parțială, este inclusă în profit sau în pierdere numai partea proporțională a diferențelor de curs cumulate corespondente. O reducere a valorii contabile a unei entități străine nu constituie o ieșire parțială. Ca atare, la data reducerii, nu este contabilizată nici o parte din profit sau din pierderea din diferențe de curs amânate.

Schimbarea clasificării unei activități în străinătate (Change in the classification of a foreign operation)

Atunci când apare o schimbare în clasificarea unei activități în străinătate, procedeele de conversiune aplicabile noii clasificări trebuie să fie aplicate începând cu data schimbării clasificării.

O schimbare în maniera în care este finanțată și exploatată o activitate în străinătate, în raport cu întreprinderea care prezintă situațiile financiare, poate să conducă la o schimbare în clasificarea acestei activități în străinătate. Atunci când o activitate în străinătate, care face parte integrantă din activitățile întreprinderii ce prezintă situațiile financiare, este reclasificată, fiind inclusă în categoria entităților străine, diferențele de curs ce provin din conversiunea activelor nemonetare, la data reclasificării, sunt incluse la capitalurile proprii. Atunci când o entitate străină este reclasificată, fiind considerată ca activitate în străinătate care face parte integrantă din activitățile întreprinderii ce prezintă situațiile financiare, mărimile convertite ce vizează elementele nemonetare, la data schimbării, sunt tratate ca fiind costul istoric al acestor

străină întocmeşte adesea situaţiile financiare la aceeaşi dată ca şi întreprinderea ce prezintă situaţiile financiare, pentru a permite încorporarea lor în conturile acesteia din urmă. Atunci când acest lucru este imposibil, norma IAS 27 autorizează utilizarea de situaţii financiare întocmite la o dată diferită, cu condiţia ca diferenţa să nu fie mai mare de trei luni. Într-un astfel de caz, activele şi datoriile entităţii străine sunt convertite la cursul de schimb existent la data bilanţului entităţii străine. Dacă este cazul, sunt efectuate ajustări pentru fluctuaţiile importante ale cursurilor de schimb, până la data de închidere a exerciţiului întreprinderii ce prezintă situaţiile financiare, conform normelor IAS 27 şi IAS 28.

Situaţiile financiare ale unei entităţi străine, care prezintă situaţiile sale financiare în moneda unei economii hiperinflaţioniste, trebuie să fie retratate conform normei IAS 29, înainte de a fi convertite în moneda de prezentare a întreprinderii care prezintă situaţiile financiare. Atunci când economia încetează să fie hiperinflaţionistă şi când entitatea străină încetează să întocmească şi să prezinte situaţiile sale financiare conform normei IAS 29, ea trebuie să utilizeze mărimile exprimate în unitatea de măsură utilizată la data acestei întreruperi, ca expresie a costurilor istorice, pentru conversiunea în moneda de prezentare a întreprinderii care prezintă situaţiile sale financiare.

- **Ieşirea unei entităţi străine** (Disposal of a foreign entity)

Cu ocazia ieşirii unei entităţi străine, mărimea cumulată a diferenţelor de curs, care au fost amânate şi care se raportează la această entitate străină, trebuie să fie contabilizată la cheltuielile sau la veniturile aceluiaşi exerciţiu ca şi cel în care a fost contabilizat(ă) profitul sau pierderea relativ(ă) la ieşire.

O întreprindere poate să procedeze la ieşirea participaţiei sale într-o entitate străină vânzând-o, lichidând-o, rambursând capitalul referitor la aceasta sau abandonând parţial sau total entitatea în cauză. Plata unui dividend este considerată ca o ieşire numai dacă el constituie un randament al plasamentelor. În caz de ieşire parţială, este inclusă în profit sau în pierdere numai partea proporţională a diferenţelor de curs cumulate corespondente. O reducere a valorii contabile a unei entităţi străine nu constituie o ieşire parţială. Ca atare, la data reducerii, nu este contabilizată nici o parte din profit sau din pierderea din diferenţe de curs amânate.

Schimbarea clasificării unei activităţi în străinătate (Change in the classification of a foreign operation)

Atunci când apare o schimbare în clasificarea unei activităţi în străinătate, procedeele de conversiune aplicabile noii clasificări trebuie să fie aplicate începând cu data schimbării clasificării.

O schimbare în maniera în care este finanţată şi exploatată o activitate în străinătate, în raport cu întreprinderea care prezintă situaţiile financiare, poate să conducă la o schimbare în clasificarea acestei activităţi în străinătate. Atunci când o activitate în străinătate, care face parte integrantă din activităţile întreprinderii ce prezintă situaţiile financiare, este reclasificată, fiind inclusă în categoria entităţilor străine, diferenţele de curs ce provin din conversiunea activelor nemonetare, la data reclasificării, sunt incluse la capitalurile proprii. Atunci când o entitate străină este reclasificată, fiind considerată ca activitate în străinătate care face parte integrantă din activităţile întreprinderii ce prezintă situaţiile financiare, mărimile convertite ce vizează elementele nemonetare, la data schimbării, sunt tratate ca fiind costul istoric al acestor

elemente, în exercițiul în cursul căruia are loc schimbarea și cu ocazia exercițiilor ulterioare. Diferențele de curs anterior amânate (decalate în timp) nu sunt contabilizate la venituri sau la cheltuieli, până la ieșirea acestei activități.

2.4. Ansamblul variațiilor cursurilor monedelor străine (All changes in foreign exchange rates)

- **Efectele fiscale ale diferențelor de curs** (Tax effects of exchange differences)

Profiturile și pierderile ce rezultă din tranzacțiile încheiate în monede străine, cât și diferențele obținute ca urmare a conversiunii situațiilor financiare ale activităților în străinătate pot să aibă efecte fiscale asociate care sunt contabilizate conform normei IAS 12 "Impozitele asupra rezultatului".

2.5. Informațiile de furnizat (disclosure)

O întreprindere trebuie să furnizeze următoarele elemente:

(a) mărimea diferențelor de curs ce figurează în rezultatul net al exercițiului;
(b) diferențele de curs nete înscrise la capitalurile proprii ca o componentă distinctă a acestora, și o comparație a mărimii acestor diferențe de curs la deschiderea și la închiderea exercițiului; și
(c) mărimea diferențelor de curs survenite în cursul exercițiului care sunt cuprinse în valoarea contabilă a unui activ, conform celeilalte prelucrări autorizate.

Atunci când moneda de prezentare este diferită de moneda țării în care este domiciliată întreprinderea, trebuie să fie indicate motivele utilizării unei monede diferite. De asemenea, trebuie să fie indicat motivul oricărei schimbări în moneda de prezentare.

Atunci când se constată o schimbare în clasificarea unei activități în străinătate semnificative, o întreprindere trebuie să indice:

- **natura schimbării în clasificare;**
- **motivul schimbării;**
- **efectul schimbării în clasificare asupra capitalurilor proprii; și**
- **efectul pe care l-ar fi avut această schimbare, dacă ea s-ar fi produs la deschiderea primului exercițiu prezentat, asupra rezultatului net al fiecărui exercițiu anterior prezentat.**

O întreprindere trebuie să indice metoda aleasă pentru a converti goodwill-ul și ajustările valorii juste ce rezultă din achiziția unei entități străine.

O întreprindere indică efectul unei schimbări de curs, care survine după data închiderii exercițiului, asupra elementelor monetare în monedă străină sau asupra situațiilor financiare ale unei activități în străinătate, dacă această schimbare prezintă o astfel de semnificație, încât nerelevarea sa ar afecta capacitatea utilizatorilor situațiilor financiare de a face evaluări și de a lua decizii adecvate (a se vedea norma IAS 10 "Eventualități și evenimente ce survin după data închiderii exercițiului").

De asemenea, o întreprindere este încurajată să furnizeze informații asupra politicii sale în materie de gestiune a riscului de curs.

2.6. Comparația cu alte texte și practicile europene

În **Statele Unite**, conversiunea operațiilor și conturilor în monede străine este regizată prin norma FAS 52, care introduce noțiunea de "**monedă funcțională**" (functional currency) definită ca "moneda mediului economic primar"[12] în care operează stabilimentul străin. În acest sens, FASB precizează că este vorba, în general, despre moneda în care filiala realizează mișcările de trezorerie. Cel mai adesea, această monedă este cea a țării vizate, dar poate să fie, de asemenea, o monedă internațională (în general, dolarul american), în special în țările hiperinflaționiste.

Situațiile financiare sunt convertite din moneda funcțională în moneda de consolidare, prin metoda **cursului de închidere** (metodă aplicabilă entităților străine, conform terminologiei normei IAS 21).

Atunci când moneda funcțională nu este moneda locală, conturile filialei sunt convertite, mai întâi, în moneda funcțională, prin metoda temporală (metoda aplicabilă, conform normei IAS 21, entităților străine ce fac parte integrantă din activitatea întreprinderii consolidante).

Directivele contabile europene (a IV-a și a VII-a) nu conțin dispoziții care să vizeze conversiunea operațiilor și situațiilor financiare în devize străine.

În Franța, evaluarea activelor și pasivelor a căror valoare depinde de fluctuațiile monedelor străine, se realizează în conformitate cu următoarele reguli[13]:

- **Cursul de schimb**: atunci când evaluarea elementelor de activ sau de pasiv depinde de cursurile de schimb, cursurile de schimb de utilizat sunt, pentru monedele cotate, cursurile indicative ale Băncii Franței, publicate în "Journal Officiel", și pentru celelalte monede, cursurile medii lunare stabilite de Banca Franței.
- **Pentru imobilizările corporale și necorporale**: costul de intrare al imobilizărilor necorporale și corporale, exprimat în monede străine este convertit în moneda națională la cursul zilei operației.

  Amortizările și, dacă este cazul, provizioanele pentru depreciere sunt calculate pe baza acestei valori.
- **Pentru titluri**: conversiunea în monedă națională a valorii titlurilor exprimate în monede străine și cotate numai în străinătate este făcută la cursul de schimb la data fiecărei operații ce le vizează.
- **Pentru celelalte titluri imobilizate și titlurile de plasament**: la data închiderii exercițiului, celelalte titluri imobilizate și titlurile de plasament cotate și exprimate în monede străine sunt evaluate:
  - dacă titlurile sunt cotate în Franța: la cursurile franceze;
  - dacă titlurile sunt cotate numai în străinătate: la cursurile străine la care se aplică, în mod evident, cursul de schimb de la data închiderii.

---

[12] Denumită de noi, în cadrul primului volum al prezentei lucrări, **monedă de funcționare**. Problematica și rezolvările specifice contabilității americane, în cazul subiectului în discuție, sunt prezentate în paginile 208-304 ale volumului I.

[13] În conformitate cu Planul contabil general 1999.

- **Pentru stocuri**: valoarea în monede străine a stocurilor deținute în străinătate este convertită în moneda națională, la sfârşitul exercițiului, la un curs egal, pentru fiecare natură de mărfuri, materiale şi produse în stoc, cu media ponderată a cursurilor practicate la data cumpărării sau intrării în depozit a elementelor considerate. În caz de dificultăți în aplicarea acestei metode de calcul, entitatea poate să utilizeze o altă metodă, în măsura în care aceasta nu este susceptibilă să afecteze, în mod sensibil, rezultatele. Totodată, sunt constituite provizioane pentru depreciere, dacă valoarea în ziua inventarului, ținând cont de cursul de schimb al acelei zile, este mai mică decât valoarea corespunzătoare contabilizării (înscrierii în cont).
- **Pentru creanțe şi datorii**: aceste elemente, atunci când au fost exprimate în monede străine, sunt convertite şi contabilizate în moneda națională pe baza ultimului curs de schimb.

Atunci când aplicarea cursului de conversiune la data închiderii exercițiului are ca efect modificarea mărimilor în moneda națională anterior contabilizate, diferențele de conversiune sunt înscrise în conturile tranzitorii ("Diferențe de conversiune" – ACTIV/PASIV), în aşteptarea regularizărilor ulterioare:

- în activul bilanțului, pentru diferențele ce corespund unei pierderi latente;
- în pasivul bilanțului, pentru diferențele ce corespund unui câştig latent.

Pierderile de schimb antrenează, la nivelul mărimii lor, constituirea unui provizion pentru riscuri, sub rezerva unor dispoziții speciale, prezentate în cele ce urmează.

Atunci când circumstanțele anulează, integral sau parțial, riscul de pierdere, provizioanele sunt ajustate în consecință. O ajustare apare în următoarele cazuri:

I Atunci când operația exprimată în monede străine este asortată, de entitate, cu o operație simetrică destinată acoperirii consecințelor fluctuației de curs, numită **asigurare pentru fluctuația cursului** (couverture de change), provizionul nu este constituit decât până la nivelul riscului neasigurat.

II Atunci când un împrumut în devize, pentru care s-a constatat o pierdere latentă, este utilizat pentru achiziționarea de imobilizări situate în țările ce au aceeaşi unitate monetară ca şi moneda în care a fost primit împrumutul, sau pentru achiziționarea de titluri ce reprezintă astfel de imobilizări, pentru pierderea latentă aferentă împrumutului afectat nu se constituie un provizion global.

III Atunci când, pentru operațiile ale căror termene sunt suficient de apropiate, pierderile şi câştigurile latente pot să fie considerate ca participând la o poziție globală de schimb, mărimea cheltuielii cu provizioanele poate să fie limitată la excedentul pierderilor asupra câştigurilor.

IV Atunci când cheltuielile financiare legate de un împrumut în devize sunt mai mici decât cele care ar fi fost în cazul în care împrumutul ar fi fost contractat în moneda națională, mărimea cheltuielii anuale cu provizionul în cauză poată să fie limitată la diferența între cheltuielile calculate şi cheltuielile realmente suportate.

V Atunci când pierderile latente din schimb sunt legate de o operație ce afectează mai multe exerciții, entitatea poate să procedeze la repartizarea acestor pierderi.

- **Pentru lichidități sau exigibilități** în devize existente la închiderea exercițiului: aceste elemente sunt convertite în moneda națională, pe baza ultimului curs de schimb.

Diferențele de conversiune constatate sunt contabilizate la rezultatul exercițiului.

În privința **practicilor europene**, pot fi desprinse mai multe concluzii:

(i) **Pentru operațiile în monede străine**

În vederea contabilizării operațiilor în monede străine, majoritatea întreprinderilor aplică dispozițiile normei IAS 21: conversiunea creanțelor şi datoriilor se face la cursul de închidere, iar înregistrarea diferențelor de curs corespondente afectează veniturile şi cheltuielile exercițiului.

Totuşi, unele întreprinderi, în special cele germane, preferă, din motive de prudență, să nu înregistreze în contul de profit şi pierdere câştigurile din diferențele de curs **nerealizate**.

Posibilitatea de a înscrie direct la capitalurile proprii diferențele de curs privind împrumuturile ce asigură o investiție netă într-o filială străină este destul de mult utilizată.

(ii) **Pentru conversiunea situațiilor financiare în monede străine**

În practică, întreprinderile din Europa nu utilizează decât o singură metodă pentru conversiunea situațiilor financiare în monede străine. Este vorba, în aproape toate cazurile, de metoda cursului de închidere. În unele situații, destul de rare, întreprinderile utilizează, totuşi, metoda temporală.

2.7. Consecințele aplicării normei IAS 21 asupra interpretării situațiilor financiare

Din moment ce norma IAS 21 stabileşte ca regulă că orice diferență de curs, realizată sau nu, trebuie să fie contabilizată la rezultatul exercițiului în cursul căruia apare, se asigură o limitare a riscurilor de manipulare contabilă. Cum mai toate regulile au şi excepții, norma IAS 21 fiind într-o astfel de situație, existența excepțiilor de la regula prezentată mai sus permite, totuşi, întreprinderilor să influențeze, într-o oarecare măsură, rezultatele lor, dacă au o "intenție" în acest sens.

Prima dintre aceste excepții vizează diferențele de curs constatate asupra împrumuturilor acordate şi împrumuturilor pe termen lung, care fac parte din investiția netă a întreprinderii într-o entitate străină. După cum am văzut anterior, aceste diferențe nu sunt contabilizate la cheltuieli sau la venituri, ci înscrise direct la capitalurile proprii. Dacă întreprinderea doreşte să includă aceste diferențe în rezultatele sale, ea va încerca să "pretindă" că împrumuturile acordate sau împrumuturile primite, în cauză, vor fi rambursate curând. Invers, dacă ea vrea să excludă aceste diferențe din calculul rezultatului, va susține că decontarea acestor operații nu este nici planificată, nici susceptibilă să survină într-un viitor previzibil.

O excepție similară este prevăzută pentru operațiile de asigurare a investiției nete într-o entitate străină. Având în vedere absența unei definiții precise a conceptului de asigurare, este posibil, la limită, ca orice împrumut să servească drept asigurare pentru o investiție netă într-o entitate străină. Ținând cont de existența unor noi instrumente financiare, nu este necesar nici ca moneda străină să fie aceeaşi.

Exemplul 8

Investiția netă a unei întreprinderi germane în filiala sa americană este de 30 de milioane de dolari. Întreprinderea este debitoare pentru un împrumut pe termen lung de 45 milioane de lire sterline. Încheierea unui swap £/US $ ar permite să se pretindă că împrumutul în £ servește drept asigurare pentru investiția netă în filiala americană.

Dincolo de regulă și de excepții, să nu uităm că numeroase întreprinderi se îndepărtează de la prevederile normei IAS 21, în mod voluntar sau sub efectul regulilor naționale. Cazul cel mai frecvent este cel al câștigurilor din diferențe de curs nerealizate, pe care, în numeroase țări, societățile nu le contabilizează la venituri. Rezultă de aici o subevaluare sistematică a rezultatului, deoarece pierderile din diferențe de curs sunt, în mod obligatoriu, problemă de prudență, înregistrate la cheltuieli.

În ceea ce privește conversiunea situațiilor financiare întocmite într-o monedă străină, această prelucrare este pentru analistul extern o sursă de semne de întrebare, deoarece diferențele ce rezultă, care uneori sunt de mărimi importante, nu pot să fie explicate decât de o manieră pur contabilă. Este știut că ele nu au o semnificație economică, recunoscută în mod clar. În lipsa unei atare semnificații, diferențele trebuie, cel puțin, să fie calculate cu obiectivitate. Astfel, metodele utilizate pentru calculul lor trebuie să fie recunoscute de toți, iar criteriile de alegere trebuie să fie perfect definite. Este cazul normei IAS 21, care reglementează cu precizie alegerea metodei de conversiune a activităților în străinătate: dacă activitatea (stabilimentul) este autonom(ă), conturile sale sunt convertite pe baza metodei cursului de închidere; în caz contrar, trebuie utilizată metoda temporală. Ținând cont de această regulă, întreprinderile pot să fie tentate să clasifice filialele lor într-o categorie sau cealaltă, în funcție de diferențele de conversiune constatate.

Din acest punct de vedere, **ideal ar fi să se utilizeze metoda temporală**, de fiecare dată când diferența de conversiune este pozitivă, pentru ca aceasta să apară în rezultatul consolidat, **și metoda cursului de închidere**, atunci când diferența de conversiune este nefavorabilă, pentru ca acesta să nu diminueze beneficiul grupului.

Cu toate acestea, cunoscută fiind volatilitatea cursului de schimb, diferențele de conversiune pot să se inverseze cu ușurință de la o perioadă la alta, astfel încât o întreprindere care ar dori să prezinte, în permanență, conturile sale, de maniera cea mai favorabilă, ar trebui să procedeze la numeroase schimbări de metode, practică nepermisă de către auditori. Ca atare, este puțin probabil ca alegerea metodei de conversiune să fie efectuată în funcție de efectele sale imediate.

Utilizarea sistematică a metodei cursului de închidere poate să pară preferabilă, deoarece folosirea ei evită realizarea unui rezultat prea volatil. Este și motivul pentru care se pare că această metodă a câștigat sufragiile preparatorilor și utilizatorilor de conturi.

Capitolul XII:

GRUPURI DE SOCIETĂȚI (II): ASOCIAȚI ŞI ÎNTREPRINDERI DE TIP "JOINT VENTURES"

1. Litera şi spiritul normei IAS 28 "Contabilizarea participațiilor în întreprinderile asociate" (Accounting for Investments in Associates)
2. Litera şi spiritul normei IAS 31 "Informarea financiară relativă la participațiile în întreprinderile de tip "joint ventures"" (Financial Reporting of Interests in Joint Ventures)

1. LITERA ŞI SPIRITUL NORMEI IAS 28 "CONTABILIZAREA PARTICIPAȚIILOR ÎN ÎNTREPRINDERILE ASOCIATE" (ACCOUNTING FOR INVESTMENTS IN ASSOCIATES)

1.1. Elemente introductive

- **Informații cu caracter preliminar**

Norma IAS 28 a fost aprobată de consiliul IASC în noiembrie 1988.

În noiembrie 1994, textul normei IAS 28 a fost prezentat într-un format revizuit care a fost adoptat pentru normele contabile internaționale în 1991. Textului aprobat inițial nu i-a fost adusă nici o modificare substanțială. Totuşi, unii termeni au fost schimbați, pentru a realiza alinierea la practicile curente ale IASC.

În iulie 1998, două paragrafe ale normei IAS 28 au fost revizuite, pentru a fi coerente cu norma IAS 36 "Deprecierea activelor". Ca atare, textul revizuit al normei IAS 28 a intrat în vigoare o dată cu cel al normei IAS 36 (pentru situațiile financiare anuale ale exercițiilor deschise începând cu 1 iulie 1999).

În decembrie 1998, norma IAS 39 "Instrumentele financiare: contabilizare şi evaluare" a amendat câteva paragrafe ale normei IAS 28. Amendamentele constau în înlocuirea referirilor la norma IAS 25 "Contabilizarea plasamentelor", prin referirile normei IAS 39.

- **Obiectivul normei** (objective)

Norma IAS 28 are ca obiectiv prezentarea modului de contabilizare a participațiilor care nu asigură controlul unei întreprinderi, ci permite exercitarea unei influențe notabile asupra acesteia. Ea se aplică atât conturilor individuale cât şi celor consolidate.

- **Câmpul de aplicare** (scope)

Prezenta normă trebuie să fie aplicată pentru contabilizarea de către un investitor a participațiilor sale în întreprinderile asociate.

Norma IAS 28 anulează şi înlocuieşte norma IAS 3 "Situațiile financiare consolidate", în măsura în care această din urmă normă tratează contabilizarea participațiilor în întreprinderile asociate.

- **Definiții** (definitions)

În cadrul normei IAS 28, următorii termeni au semnificația indicată în cele ce urmează:

O întreprindere asociată (an associate) este o întreprindere în care investitorul are o influență notabilă şi care nu este nici filială, nici o întreprindere de tip "joint venture" a investitorului.

Influența notabilă (significant influence) este puterea de a participa la deciziile referitoare la politicile financiare şi operaționale (de exploatare) ale unei întreprinderi deținute, fără ca totuşi să se exercite un control asupra acestor decizii. În general, influența notabilă se manifestă prin:

- prezența în consiliul de administrație sau în organismul de conducere echivalent;
- participarea la procesul de luare a deciziilor;
- existența de tranzacții semnificative cu întreprinderea în cauză;
- schimbul de personal de administrație;
- furnizarea de informații tehnice importante.

Dacă un investitor deține, direct sau indirect, prin filialele sale, cel puțin 20% din drepturile de vot într-o întreprindere, se presupune că el exercită o influență notabilă, exceptând situația în care se demonstrează, în mod clar, că această influență nu există. Se deduce că existența sau absența unei influențe notabile poate să fie stabilită independent de procentajul drepturilor de vot deținute.

Existența unei participații importante sau majoritare a unui alt asociat nu exclude, în mod obligatoriu, exercitarea influenței notabile din partea investitorului în cauză.

Controlul (control) (în cadrul prezentei norme) este dat de puterea de a conduce politicile privind exploatarea și finanțarea unei întreprinderi, astfel încât să se obțină avantaje din activitățile sale.

O filială (a subsidiary) este o întreprindere controlată de către o altă întreprindere (numită societate-mamă).

Metoda punerii în echivalență (the equity method) este o metodă de contabilizare conform căreia participarea este înregistrată inițial la cost și este ajustată, apoi, pentru a ține cont de schimbările posterioare achiziției cotei-părți a investitorului, în activul net al întreprinderii deținute. Contul de profit și pierdere reflectă cota-parte a investitorului în rezultatele întreprinderii deținute.

Metoda costului (the cost method) este o metodă de contabilizare conform căreia participarea este înregistrată la nivelul costului. Contul de profit și pierdere nu reflectă rezultatul legat de participare decât în măsura în care investitorul primește distribuirile ce provin din cumularea rezultatelor nete ale întreprinderii deținute după data achiziției.

1.2. Metodele de contabilizare

Participațiile care conferă o influență notabilă sunt tratate prin una dintre următoarele două metode:

- contabilizarea la nivelul costului;
- punerea în echivalență.

Diferența între cele două metode este dată, mai ales, de maniera în care sunt înregistrate beneficiile întreprinderii asociate.

(i) **Contabilizarea la nivelul costului**

În conformitate cu această metodă, participația rămâne înregistrată la costul său de achiziție atâta timp cât ea nu s-a depreciat.

Investitorul înregistrează participația sa în întreprinderea deținută, la nivelul costului. El nu constată veniturile decât în măsura în care primește dividende rezultate din repartizarea beneficiilor realizate de întreprinderea deținută, după data achiziției. Distribuirile primite în plus față de aceste beneficii sunt considerate o recuperare de cost și sunt înregistrate la costul participației.

(ii) **Punerea în echivalență** (equity method)

În conformitate cu această metodă, participația este mai întâi înregistrată la nivelul costului și această mărime este apoi majorată sau diminuată cu partea investitorului în beneficiile sau pierderile întreprinderii deținute, realizate după data achiziției. Distribuirile

primite de la întreprinderea deținută conduc la reducerea mărimii participației. De asemenea, pot să fie necesare ajustări ale valorii contabile, explicabile prin modificările părții de interes a investitorului în întreprinderea deținută, datorate modificărilor capitalurilor proprii ale acestei întreprinderi, care nu au tranzitat prin contul de profit și pierdere. Printre aceste modificări putem regăsi: efectele reevaluărilor de imobilizări corporale și financiare; efectele diferențelor de conversiune ale conturilor exprimate în monede străine, precum și efectele diferențelor ce provin din grupări de întreprinderi.

1.3. Alegerea metodei

Alegerea metodei poate fi analizată, atât la nivelul conturilor consolidate, cât și la cel al conturilor individuale:

(i) **În conturile consolidate**:

O participare într-o întreprindere asociată trebuie să fie contabilizată în situațiile financiare consolidate conform metodei punerii în echivalență, cu excepția situației în care participația este achiziționată și deținută în unica perspectivă a unei cesiuni într-un viitor apropiat; în acest caz, ea trebuie să fie contabilizată pe baza metodei costului.

IASC consideră că dividendele primite nu permit o măsurare corectă a beneficiului ce revine unui investitor, deoarece ele nu au adesea nici un raport cu rezultatele întreprinderii asociate. Ca atare, în conturile consolidate, este solicitată utilizarea metodei punerii în echivalență.

În schimb, trebuie să fie evaluate la nivelul costului numai:

- participațiile în întreprinderile supuse restricțiilor pe termen lung prin care este afectată, în mod semnificativ, capacitatea de a transfera fonduri (disponibilități) acționarilor acestora;
- participațiile achiziționate și deținute cu singurul scop de a fi cedate într-un viitor apropiat.

În mod evident, din momentul în care investitorul nu mai exercită o influență notabilă asupra întreprinderii asociate sau când aceasta este supusă unor restricții de funcționare care afectează capacitatea de a transfera fonduri acționarilor săi trebuie să se înceteze utilizarea punerii în echivalență.

Valoarea contabilă a participării la această dată reprezintă, apoi, mărimea costului său.

(ii) **În conturile individuale ale investitorului**

În cazul conturilor individuale, IASC lasă o mare libertate de alegere, deoarece investitorul poate:

(a) fie să contabilizeze participația la nivelul costului;

(b) fie să folosească metoda utilizată în contextul conturilor consolidate (de obicei, metoda punerii în echivalență).

În situația în care investitorii nu întocmesc conturi consolidate, mai ales pentru faptul că aceștia nu posedă filiale, judecata de alegere a metodei este comparabilă. Participațiile lor în întreprinderile asociate pot:

(a) să fie contabilizate la nivelul costului;
(b) să fie contabilizate prin utilizarea metodei punerii în echivalență, dacă această metodă este adecvată pentru întreprinderea asociată și dacă investitorul emite situații financiare consolidate;
(c) ori să fie înregistrate conform normei IAS 39, în activele financiare disponibile la vânzare sau în activele financiare deținute la sfârșitul tranzacției, conform definițiilor normei IAS 39.

1.4. Procedura de punere în echivalență

O atare procedură comportă majoritatea etapelor consolidării prin integrare globală (a se revedea norma IAS 27) sau integrare proporțională (a se vedea norma IAS 31).

Mai întâi, se convine să se ajusteze conturile întreprinderii asociate, dacă aceasta nu utilizează aceleași metode ca întreprinderea participantă (ce deține participația). Cum actionarul minoritar nu este întotdeauna în măsură să obțină informații necesare, aceste retratări sunt uneori imposibil de realizat, aspect care trebuie menționat în anexă.

Spre deosebire de ceea ce se întâmplă în cazul consolidării prin integrare globală sau integrare proporțională, conturile întreprinderii asociate nu sunt cumulate cu cele ale societății ce deține participația. Prin aceasta, se probează că punerea în echivalență nu este o procedură de consolidare. Este și motivul pentru care aceasta poate să fie utilizată pentru întocmirea conturilor individuale.

- **Contabilizarea participației cu ocazia achiziționării titlurilor**

Participația este contabilizată la costul său de achiziție. Diferența (pozitivă sau negativă) între această mărime și cota-parte a investitorului în valorile juste ale activelor identificabile nete ale întreprinderii asociate, la această dată, este descompusă, în conformitate cu norma IAS 22, în două elemente:

- fracțiunea corespunzătoare plusurilor de valoare latente referitoare la activele identificabile a societății-mamă;
- goodwill-ul (supravaloarea), determinat prin diferență.

Exemplul 1

La 1 ianuarie N, întreprinderea MEGA a achiziționat o participație de 20% în capitalul societății LAMBDA. Costul de achiziție al participației este de 300.000.000 de lei. La această dată, capitalurile proprii ale societății LAMBDA erau de 450.000.000 de lei. Valoarea reală a activelor societății LAMBDA corespundea valorii lor contabile, excepție făcând o construcție estimată la 600.000.000 de lei, care figura în bilanț la o valoare de 275.000.000 de lei.

Costul de achiziție al participației (300.000.000) se descompune astfel:

- cota-parte a activului net contabil al societății LAMBDA
  450.000.000 x 20% = ...90.000.000 de lei

- cota-parte a plusurilor de valoare latente referitoare la activele identificabile ale societății LAMBDA:
  20% (600.000.000 – 275.000.000) =.....65.000.0000 de lei
- goodwill (prin diferență)
  300.000.000 – (90.000.000 + 65.000.000) = ...145.000.000 de lei

300.000.000 de lei

În conturile societății MEGA, participația va fi contabilizată după cum urmează:

Participații puse în echivalență	=	Conturi la bănci în lei	300.000.000

- **Ajustarea participației în cursul exercițiilor următoare**

În cursul exercițiilor următoare, mărimea participației este majorată sau diminuată cu partea corespunzătoare beneficiului sau pierderii realizate de întreprinderea asociată.

Exemplul 1 (continuare)

Presupunem că societatea LAMBDA a realizat, în exercițiul N, un beneficiu de 100.000.000 lei. În consecință, mărimea participației societății MEGA va fi ajustată după cum urmează:

Participații puse în echivalență	=	Partea în rezultatul societăților puse în echivalență	20.000.000

Cum plusurile de valoare latente referitoare la activele identificabile și goodwill-ul nu figurează în bilanțul întreprinderii asociate, rezultatul său contabil nu ține cont de amortizarea acestor elemente. În consecință, trebuie să se corecteze partea din rezultat ce revine investitorului.

Exemplul 1 (continuare)

Să presupunem că durata de viață rămasă a construcțiilor la data achiziționării participației era de 3 ani și că goodwill-ul se amortizează în 5 ani.

Se convine să se corecteze partea societății MEGA în rezultatul societății LAMBDA, cu:

- amortizarea părții societății MEGA în plusurile de valoare latente referitoare la activele identificabile ale societății LAMDA:
  65.000.000/13 =.....5.000.000 de lei
- amortizarea goodwill-ului:
  145.000.000/5 = ...29.000.000 de lei

34.000.000 de lei

Această corectare va genera înregistrarea:

31/12/exercițiul N

Partea în rezultatul societăților puse în echivalență	=	Participațiile puse în echivalență	34.000.000

Contabilizarea pierderii întreprinderii asociate nu trebuie să conducă la o mărime negativă a participației. Deci, fracțiunea ce se atribuie investitorului este plafonată la valoarea contabilă a participației sale.

Dacă în perioada următoare întreprinderea asociată realizează beneficii, partea investitorului în aceste beneficii nu este contabilizată decât după compensarea cu pierderile ce nu au fost luate în considerare.

Exemplul 2

Să presupunem că societatea ALFA posedă 25% din acțiunile societății BETA. La închiderea exercițiului N-1, această participație figura în bilanțul societății BETA la o valoare de 100.000.000 de lei. Pentru această din urmă societate, exercițiul N s-a soldat cu o pierdere de 450.000.000 de lei.

În mod normal, societatea BETA ar trebui să suporte 25% din această pierdere, adică 450.000.000 x 25% = 112.500.000 de lei. Ținând cont însă de plafon, la sfârșitul exercițiului N, rezultatul societății BETA nu va fi diminuat decât cu 100.000.000 de lei:

Partea în rezultatul societăților puse în echivalență	=	Participațiile puse în echivalență	100.000.000

Să presupunem, acum, că în exercițiul N+1, societatea BETA realizează un beneficiu de 300.000.000 de lei. De aici, societății ALFA îi vor reveni: 300.000.000 x 25% = 75.000.000 de lei. Ținând cont de pierderile neluate în considerare, în exercițiul N (112.500.000 – 100.000.000 = 12.500.000), societatea ALFA nu va contabiliza decât un venit de 75.000.000 lei – 12.500.000 de lei = 62.500.000 de lei:

31/12/exercițiul N+1

Participații puse în echivalență	=	Partea în rezultatul societăților puse în echivalență	62.500.000

Totuşi, acționarul care se găseşte în situația de a fi "angajat" dincolo de valoarea aportului său la capital, fie pentru că întreprinderea asociată este una de persoane, fie pentru că el s-a constituit în cauțiune sau s-a obligat să acopere anumite cheltuieli, ar trebui să procedeze la provizionarea pierderilor suplimentare.

Exemplul 3

Să presupunem că întreprinderea GAMA posedă o participație de 30% într-o societate de persoane DELTA. Valoarea contabilă a acestei participații este de 150.000.000 de lei. În exercițiul N, DELTA a soldat activitatea sa cu o pierdere de 600.000.000 de lei. Considerând că ceilalți asociați sunt solvabili, pierderea poate să fie repartizată pe baza proratei participării. Fracțiunea ce se atribuie societății GAMA va fi, deci, de 600.000.000 de lei. Considerând că ceilalți asociați sunt solvabili, pierderea poate să fie repartizată pe baza proratei participării. Fracțiunea ce se atribuie societății GAMA va fi, deci, de 600.000.000 x 30% = 180.000.000 de lei şi va fi contabilizată astfel:

- diminuarea mărimii participației.....150.000.000 de lei
- provizionul pentru riscuri (determinat prin diferență):
  180.000.000 – 150.000.000 = ...30.000.000 de lei

180.000.000 de lei

31/12/exercițiul N

Partea în rezultatul societăților puse în echivalență	=	%	180.000.000
		Participațiile puse în echivalență	150.000.000
		Provizioane pentru riscuri	30.000.000

- **Contabilizarea dividendelor percepute (primite)**

Dacă întreprinderea asociată distribuie o parte din beneficiile sale, dividendele percepute de întreprinderea ce deține participația nu pot să fie înregistrate în contul de profit și pierdere. În caz contrar, venitul generat de participație ar fi contabilizat de două ori (cu ocazia constatării sale şi cu ocazia distribuirii sale). Ca atare, aceste dividende sunt deduse din valoarea participației.

Exemplul 1 (continuare)

Să presupunem că, în exercițiul N+1, societatea LAMBDA distribuie dividende (în numele exercițiului N), în sumă de 20.000.000 de lei. La închiderea exercițiului N+1, va trebui să se anuleze venitul din dividende cuvenit societății MEGA:

La închiderea exercițiului N+1

Venituri financiare (20.000.000 x 20%)	=	Participații puse în echivalență	4.000.000

- **Eliminarea rezultatelor interne**

În cazul punerii în echivalență, nu se pune problema eliminării creanțelor, datoriilor, veniturilor şi cheltuielilor reciproce, deoarece valorile conturilor întreprinderii asociate nu sunt cumulate cu cele ale societății ce deține participația. În schimb, se pune problema eliminării profiturilor ce rezultă din tranzacțiile între cele două societăți.

Deşi, în mod curios, norma IAS 28 nu abordează problema acestei eliminări, se poate accepta, totuşi, practicarea unei corectări, cel puțin la nivelul conturilor consolidate. Şi aceasta, cu atât mai mult într-o țară comunitară, pentru care Directiva a VII –a (și deci, legislația națională) precizează că astfel de eliminări sunt efectuate "în măsura în care elementele în cauză sunt cunoscute sau accesibile" (articolul 33, alineatul 7).

În legătură cu această ajustare, sunt de reamintit două aspecte:

- sunt vizate numai profiturile interne conținute în elementele patrimoniale ale unei întreprinderi, la data întocmirii situațiilor financiare (în mod special, profiturile incluse în stocuri);
- în nici un caz, pierderile interne cu caracter definitiv, ce rezultă, deci, din tranzacții efectuate respectând condițiile pieței, nu pot să fie eliminate.

Operația de ajustare va da naştere la modificarea mărimii participației.

Exemplul 1 (continuare)

Să presupunem că la sfârşitul exercițiului N, sunt inventariate printre stocurile societății MEGA mărfuri cumpărate de la societatea LAMBDA. Valoarea acestor mărfuri este de 12.000.000 de lei, iar costul lor de revenire pentru societatea LAMBDA este de 10.000.000 de lei.

Rezultatul societății LAMBDA conține, în consecință, un profit intern de (12.000.000 – 10.000.000) x 20% = 400.000 de lei, profit ce va fi anulat prin înregistrarea următoare:

31 decembrie exercițiul N

Partea în rezultatul societăților puse în echivalență	=	Participații puse în echivalență	400.000

- **Valoarea participației în bilanțul întreprinderii care o deține**

Procesul de inginerie a punerii în echivalență face ca titlurile întreprinderii ce deține participația să fie evaluate la costul lor de achiziție diminuat cu goodwill-ul, cu amortizarea plusurilor de valoare latente constatate în momentul achiziției, şi majorat sau diminuat cu partea corespunzătoare beneficiilor, respectiv pierderilor, obținute de întreprinderea asociată, începând cu momentul creării participației.

Exemplul 1 (continuare)

Să presupunem că pentru societatea LAMBDA, exercițiul N+1 se soldează cu o pierdere de 15.000.000 de lei. La 31 decembrie exercițiul N+1, contul participației puse în echivalență va prezenta un sold de 244.600.000 de lei, determinat astfel:

Costul de achiziție al participației.....300.000.000 de lei
- amortizarea plusurilor de valoare latente referitoare la activele identificabile şi a goodwill-ului:
  exercițiul N.....34.000.000 lei
  exercițiul N+1.....34.000.000 lei
  -68.000.000 de lei

+ partea în rezultatele nedistribuite ale societății LAMBDA în exercițiile N şi N+1:
  exercițiul N:
    20% x 100.000.000 = 20.000.000 de lei
    - profitul intern.....-400.000 de lei
    - dividende distribuite.....-4.000.000 de lei
    15.600.000 de lei
  exercițiul N+1:
    20% x (-15.000.000) = ...-3.000.000 de lei
    12.600.000 de lei

244.600.000 de lei

- **Pierderea de valoare** (Impairment Losses)

Dacă există un indiciu că o participare într-o întreprindere asociată a putut să piardă din valoare, întreprinderea aplică norma IAS 36 "Deprecierea activelor". Pentru a determina valoarea de utilitate a participației, întreprinderea estimează:

(a) cota sa parte în valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie viitoare aşteptate ale întreprinderii deținută în ansamblul său, care cuprinde fluxurile de trezorerie generate de activitățile acestei întreprinderi deținută şi veniturile legate de ieşirea finală a participației; sau

(b) valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie viitoare estimate generate de dividendele de primit ale participației şi din ieşirea sa finală.

Prin reținerea unor ipoteze adecvate, cele două metode dau acelaşi rezultat. Orice pierdere de valoare a participației ce rezultă este afectată pe baza normei IAS 36. Astfel, ea este afectată, mai întâi, oricărui "goodwill" rămas de amortizat.

Valoarea recuperabilă a unei participații într-o întreprindere asociată este apreciată pentru fiecare întreprindere asociată luată în mod individual, exceptând situația în care activitatea continuă a unei întreprinderi asociate luate individual generează intrări de trezorerie în mod clar independente de cele generate de alte active ale întreprinderii ce prezintă situațiile financiare.

1.5. Impozitele asupra rezultatului (Income taxes)

Impozitele asupra rezultatului ce provin din participațiile în întreprinderile asociate sunt contabilizate în conformitate cu norma IAS 12 "Impozitele asupra rezultatului".

1.6. Eventualitățile (Contingencies)

În conformitate cu norma IAS 10 "Eventualitățile şi evenimentele ce survin după data închiderii", investitorul indică:

(a) mărimea cotei sale părți în eventualitățile şi angajamentele în capitalul unei întreprinderi asociate pentru care el este, de asemenea, eventual responsabil; şi

(b) eventualitățile care provin din faptul că investitorul este în mod solidar responsabil pentru toate datoriile întreprinderii asociate.

1.7. Informațiile de furnizat (Disclosure)

O întreprindere trebuie să furnizeze următoarele informații:

(a) o listă şi o descriere adecvate ale întreprinderilor asociate, considerate semnificative, inclusiv cota-parte a interesului în capital şi, dacă ea este diferită, cea a drepturilor de vot deținute; şi

(b) metodele utilizate pentru contabilizarea participațiilor.

Participațiile în întreprinderile asociate, contabilizate prin utilizarea metodei punerii în echivalență, trebuie să fie clasificate în active pe termen lung şi să fie prezentate ca un element distinct în bilanț. Cota-parte a investitorului în rezultatele acestor participații trebuie să fie prezentată ca un element distinct în contul de profit şi pierdere. Cota-parte a investitorului în elementele extraordinare sau ce provin din exercițiile anterioare trebuie să fie prezentate, de asemenea, în mod separat.

1.8. Comparaţia cu alte texte şi practicile europene

Normele americane APB 18, FAS 58, FAS 94 şi FAS 96 nu prezintă diferenţe majore faţă de norma internaţională IAS 28.

În contabilitatea americană, metoda punerii în echivalenţă se aplică investiţiilor în întreprinderile de tip "joint-ventures" şi participaţiilor în capitalul întreprinderilor în care societatea-mamă exercită o influenţă notabilă. Influenţa notabilă este presupusă că există din momentul în care participaţia depăşeşte 20%; ea este presupusă că nu există dacă participaţia este mai mică de 20%. Fiecare dintre aceste presupuneri poate să fie schimbată prin alţi indicatori concreţi (APB 18).

Directiva a IV-a europeană nu comportă nici o dispoziţie specifică asupra manierei în care trebuie să fie evaluate participaţiile în întreprinderile asociate, în bilanţul societăţii-mamă.

În cazul conturilor consolidate, **Directiva a VII-a** permite alegerea între metoda punerii în echivalenţă şi evaluarea la nivelul costului de revenire. Ca atare, statele membre au libertatea să impună una dintre cele două metode. Se deduce că reglementarea europeană este mai puţin restrictivă decât norma IAS 28.

Ca şi cazul directivelor europene, **în contabilitatea franceză** se convine să se facă o distincţie între conturile consolidate şi conturile individuale. În conturile de grup, participaţiile în întreprinderile asociate, în principiu, sunt puse în echivalenţă, conform unor modalităţi asemănătoare celor prezentate în cazul normei IAS 28. În conturile individuale, participaţiile sunt evaluate la cea mai mică valoare dintre costul lor de revenire şi de valoarea lor de utilitate. Această din urmă valoare poate să fie determinată în mai multe moduri (în funcţie de activul net, de cursul la bursă, de rentabilitatea întreprinderii asociate). Punerea în echivalenţă nu este utilizată, deci, în conturile individuale pentru evaluarea participaţiilor în întreprinderile asociate. Numai acţiunile filialelor pot să fie puse în echivalenţă în bilanţul individual al societăţii-mamă.

În Franţa, reglementarea 99-02 aduce în discuţie, mai întâi, principiul general pentru întreprinderile consolidate prin punere în echivalenţă. Regulile generale de consolidare pentru integrarea globală se aplică pentru evaluarea capitalurilor proprii şi rezultatelor întreprinderilor puse în echivalenţă, sub rezerva unor dispoziţii specifice.

De asemenea, reglementarea 99-02 analizează problema primei consolidări. La data primei consolidări, punerea în echivalenţă constă în a substitui valoarea contabilă a titlurilor prin cota-parte pe care acestea le reprezintă în capitalurile proprii ale întreprinderii consolidate. Capitalurile proprii sunt egale cu diferenţa între activele şi pasivele identificabile determinate pe baza regulilor definite pentru integrarea globală. Diferenţa care rezultă este o diferenţă din achiziţie, prezentată pe baza aceloraşi modalităţi ca şi în cazul diferenţelor din achiziţie definite în cadrul integrării globale.

În privinţa **practicilor întreprinderilor în ţările europene**, participaţiile care conferă o "influenţă notabilă" sunt în mod sistematic puse în echivalenţă. Aprecierea caracterului "notabil" al unei influenţe rezultă cel mai adesea din procentajul de participare (cuprins între 20% şi 50%).

1.9. Consecințele aplicării normei IAS 28 asupra interpretării situațiilor financiare

- **Problema lipsei de precizie a conceptului de "influență notabilă"**

A considera că o participație conferă un control, o influență notabilă sau că ea reprezintă un simplu plasament face ca rezultatul consolidat să poată varia în proporții considerabile.

Dacă societatea "înrudită" cu societatea-mamă a realizat un profit, o cotă-parte din acesta va fi încorporată în rezultatul consolidat, atât în cazul integrării globale (sau proporționale) cât și în cel al punerii în echivalență. Dimpotrivă, dacă participarea este menținută la nivelul costului, vor fi contabilizate numai dividendele primite de societatea-mamă.

În caz de pierdere, dacă se utilizează punerea în echivalență sau evaluarea la nivelul costului, partea societății-mamă va fi plafonată la mărimea participației; în schimb, în cazul integrării globale sau proporționale, societatea-mamă va suporta integralitatea cotei sale părți în acest rezultat.

Aceste observații sunt rezumate în următorul tabel[1]:

Rezultatul societății înrudite	Incidența asupra rezultatului consolidat		
	Integrare	Punere în echivalență	Cost
Beneficiu	nelimitată	nelimitată	dividendele
Pierdere	nelimitată	limitată	limitată

Exemplul 4

Fie o participație de 40% în capitalul unei societăți SF. Această participație a fost achiziționată pentru 3.000.000.000 u.m. Tabloul precedent va conduce la[2]:

Rezultatul societății înrudite	Incidența asupra rezultatului consolidat		
	Integrare	Punere în echivalență	Cost
Beneficiu de 12.000.000.000	+4.800.000.000	+4.800.000.000	0
Pierdere de 12.000.000.000	-4.800.000.000	-3.000.000.000	-3.000.000.000

4.800.000.000 = 12.000.000.000 x 40%

3.000.000.000 = costul de achiziție al participației

Se poate vedea deci că întreprinderea are interesul să utilizeze:

- integrarea (globală sau proporțională) sau punerea în echivalență, în caz de beneficiu;
- punerea în echivalență sau costul, în caz de pierdere.

Din punct de vedere teoretic, alegerea nu este liberă, deoarece metoda de utilizat depinde de intensitatea relației între societatea-mamă și întreprinderea înrudită:

---

[1] Idei și exemple inspirate de lucrarea lui Bernard Raffournier, anterior citată, paginile 372-373.

[2] Presupunând absența dividendelor.

- integrarea globală, în cazul controlului (a se vedea norma IAS 27);
- punerea în echivalență, în caz de influență notabilă;
- integrarea proporțională sau punerea în echivalență, în caz de control conjunctiv (a se vedea norma IAS 31);
- costul, în celelalte cazuri.

Totuşi, caracterul subiectiv al noțiunilor de "influență cotabilă" şi de "control" oferă o anumită latitudine întreprinderilor, şi acestea mai ales atunci când ne îndepărtăm de pragurile fatidice de 50% şi de 20% din drepturile de vot, dincolo de care o participație este presupusă că va conferi un control sau o influență notabilă.

- **Problema eliminării rezultatelor interne**

Din punct de vedere teoretic, rezultatele tranzacțiilor între societatea-mamă şi întreprinderile sale asociate ar trebui să fie eliminate din rezultatul consolidat.

Atunci când vânzarea a fost realizată de societatea-mamă, obținerea informațiilor necesare nu ar trebui să ridice probleme. Nu acelaşi lucru se poate spune în cazul tranzacțiilor în sens invers. Într-adevăr, se vede cu greutate cazul în care o societate ce nu aparține grupului indică întreprinderii sale cliente marja pe care o practică în legătură cu operațiile realizate cu aceasta.

Este motivul pentru care norma IAS 28 nu a considerat că trebuie să se precizeze dacă rezultatele tranzacțiilor între societatea-mamă şi întreprinderile sale asociate ar trebui să fie eliminate. O atare lipsă de poziție poate să ofere o anumită marjă de manevră susceptibilă să fie utilizată pentru a "orienta" rezultatul consolidat.

2. LITERA ŞI SPIRITUL NORMEI IAS 31 "INFORMAREA FINANCIARĂ RELATIVĂ LA PARTICIPAȚIILE ÎN ÎNTREPRINDERILE DE TIP "JOINT VENTURES"" (FINANCIAL REPORTING OF INTERESTS IN JOINT VENTURES)

2.1. Elemente introductive

- **Informații cu caracter preliminar**

Norma IAS 31 a fost aprobată de consiliul IASC în noiembrie 1990. În noiembrie 1994, textul normei IAS 31 a fost revizuit pentru a fi prezentat în formatul adoptat pentru normele contabile internaționale în 1991. Textului aprobat inițial nu i-a fost adusă nici o modificare substanțială. Totuși, unii termeni au fost schimbați, pentru a se realiza alinierea la practicile curente ale IASC.

În iulie 1998, două paragrafe ale normei IAS 31 au fost revizuite și a fost adăugat un nou paragraf 41, pentru a fi coerente cu norma IAS 36 "Deprecierea activelor". Noul text (revizuit în 1998) a intrat în vigoare o dată cu intrarea în vigoare a normei IAS 36 (pentru situațiile financiare anuale ale exercițiilor deschise începând cu 1 iulie 1999).

În 1998, două paragrafe ale normei IAS 31 (paragraful 35 și 42) au fost amendate, pentru a înlocui referirile normei IAS 25 "Contabilizarea plasamentelor" prin cele ale normei IAS 39 "Instrumentele financiare: contabilizare și evaluare".

Cu excepția paragrafelor 39, 40 și 41, prezenta normă contabilă internațională a intrat în vigoare pentru situațiile financiare ale exercițiilor deschise începând cu ianuarie 1992. După cum am relevat mai sus, cele trei paragrafe au intrat în vigoare în momentul în care norma IAS 36 a devenit operațională.

- **Obiectul normei** (objective)

Norma IAS 31 tratează contabilizarea operațiilor efectuate în comun cu alte întreprinderi. Nucleul acestei norme este constituit din descrierea metodei de consolidare prin integrare proporțională.

- **Câmpul de aplicare** (scope)

Prezenta normă trebuie să fie aplicată contabilizării participațiilor în întreprinderile de tip "joint ventures"[3] și prezentării activelor, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor acestor din urmă întreprinderi, în situațiile financiare ale coantreprenorilor și investitorilor, indiferent care sunt structurile sau formele după care sunt realizate activitățile întreprinderii de tip "joint venture".

- **Definiții** (definitions)

În cadrul prezentei norme, următorii termeni au semnificația indicată în cele ce urmează:

O întreprindere de tip joint venture (a joint venture) este un acord contractual în virtutea căruia două sau mai multe părți convin să exercite o activitate economică sub control conjunctiv.

---

[3] Termenul englez de "joint ventures" are corespondent în franțuzescul "coentreprise". Inexistența unui termen românesc ne determină să-l utilizăm pe cel englez.

Controlul (control) este puterea de a dirija politicile privind exploatarea și finanțarea unei activități economice, pentru a obține avantaje.

Controlul conjunctiv (joint control) este împărțirea controlului unei activități economice, în virtutea unui acord contractual.

Influența notabilă (significant influence) este puterea de a participa la deciziile privind politicile operaționale (referitoare la activitatea de exploatare) și financiare ale unei activități economice, fără ca totuşi să se exercite un control sau un control conjunctiv asupra acestor politici.

Un coantreprenor (a venturer) este un participant la o întreprindere de tip "joint venture" care exercită un control conjunctiv asupra acesteia.

Un investitor (an investor) într-o întreprindere de tip "joint venture" este un participant la o întreprindere de tip "joint venture" şi care nu exercită un control conjunctiv asupra acesteia.

Consolidarea proporțională (proportionate consolidation) este o metodă de contabilizare şi de prezentare conform căreia cota-parte a unui coantreprenor în fiecare dintre activele, datoriile, veniturile şi cheltuielile entității controlate conjunctiv este regrupată, la nivelul fiecărei linii, cu elementele similare în situațiile financiare ale coantreprenorului sau este prezentată în posturi distincte în situațiile financiare ale coantreprenorului.

Metoda punerii în echivalență (the equity method) este o metodă de contabilizare şi de prezentare conform căreia participarea într-o entitate controlată conjunctiv este înregistrată, mai întâi, la nivelul costului şi este ajustată, apoi, pentru a ține cont de schimbările posterioare achiziției cotei-părți a coantreprenorului în activul net al întreprinderii controlate conjunctiv . Contul de profit şi pierdere reflectă cota-parte a coantreprenorului în rezultatele entității controlate conjunctiv.

2.2. Formele de întreprinderi de tip "joint ventures" (forms of joint venture)

Acest tip de întreprinderi se referă la o gamă diversă de forme şi de structuri. Norma IAS 31 prezintă trei mari categorii:

- activitățile sub control conjugat;
- activele sub control conjugat;
- entitățile sub control conjugat.

Primele două categorii (forme) nu necesită crearea unei entități juridice distincte de antreprenori implicați. În schimb, a treia categorie presupune crearea unei persoane juridice ai cărei antreprenori sunt în acelaşi timp proprietari.

Toate întreprinderile de tip "joint ventures" posedă caracteristicile următoare:

(i) doi sau mai mulți antreprenori sunt legați printr-un acord contractual;

(ii) acordul contractual prevede existența unui control conjugat.

Acordul contractual (the contractual arrangement) este materializat într-un document: fie **contractul** încheiat între antreprenori, fie **procesul verbal** care atestă discuțiile acestora. În unele cazuri, acordul este încorporat în statutele sau în regulamentele întreprinderii. Indiferent de formă, acordul contractual este constatat, în general, în scris şi conține:

- activitatea, durata şi obligaţiile de informare a întreprinderii de tip "joint venture";
- constituirea consiliului de informare sau a altui organ de conducere similar şi drepturile de vot aferente antreprenorilor;
- aporturile de capital ale antreprenorilor;
- partajul producţiei, veniturilor, cheltuielilor sau rezultatelor întreprinderii între antreprenori.

- **Activităţile sub control conjugat**

Este forma de "joint venture" cea mai simplă. Fiecare antreprenor suportă propriile cheltuieli, utilizează propriile active şi resurse, pentru realizarea activităţilor supuse unui control conjugat cu alţi antreprenori. Acordul contractual prevede, în special, modul în care vor fi împărţite veniturile rezultate din vânzarea producţiei comune, precum şi cheltuielile comune.

Spre exemplificare, IASC aduce în discuţie cazul întreprinderilor care regrupează resursele şi competenţele lor pentru a fabrica şi a comercializa un avion. Fiecare dintre antreprenori are în sarcină o parte din procesul de fabricaţie; ca atare, el suportă costuri şi primeşte, în contrapartidă, o fracţiune din venitul rezultat din vânzare.

Exemplul 7

Două întreprinderi ALFA şi BETA exploatează în comun o parte din liniile de autobuz ale unui oraş. În cursul exerciţiului N, întreprinderea ALFA a înregistrat încasări în sumă de 100.000.000 de lei şi a suportat cheltuieli în sumă de 60.000.000 de lei, în numele acestei activităţi. În mod normal, operaţiile de exploatare au fost înregistrate de societatea ALFA:

- înregistrarea cheltuielilor:

Conturi de cheltuieli	=	Conturi de terţi sau/şi conturi de disponibilităţi	60.000.000

- înregistrarea veniturilor:

Conturi la bănci în lei	=	Venituri din lucrări executate şi servicii prestate	100.000.000

La închiderea exerciţiului N, se determină rezultatul activităţii sub control conjugat:

Venituri.....160.000.000 de lei
Cheltuieli.....90.000.000 de lei
Beneficiu.....70.000.000 de lei

Acordul contractual prevede o împărţire în cote egale a veniturilor şi cheltuielilor activităţii comune.

Din datele anterioare, se impune următoarea operaţie de regularizare (în contabilitatea întreprinderii ALFA):

Venituri din lucrări executate şi servicii prestate (100.000.000 – 160.000.000/2)	=	%	
		Conturi de cheltuieli (60.000.000 – 90.000.000/2)	20.000.000 15.000.000
		Datorii faţă de întreprinderea BETA	5.000.000

Toate elementele de activ, de pasiv (datorii), de venituri şi cheltuieli sunt înregistrate în conturile individuale ale întreprinderilor ALFA şi BETA. Cazul analizat nu incumbă nici o ajustare în consolidarea conturilor.

- **Activele sub control conjugat**

Această formă de "joint venture" presupune exploatarea unuia sau a mai multor active supuse unui control conjugat. Fiecare antreprenor are dreptul la o parte din bunurile produse sau serviciile prestate prin utilizarea acestor active şi îşi asumă, în contrapartidă, o parte convenită din cheltuielile generate de folosirea lor.

Atunci când sunt exploatate de către mai multe societăți petroliere care le utilizează pentru a desface producția lor şi care îşi împart cheltuielile de exploatare, conductele constituie active sub control conjugat.

Sub aspect contabil, fiecare antreprenor înregistrează în situațiile sale financiare individuale:

- cota sa parte din activele aflate sub control conjugat, clasificate în funcție de natura activului, şi nu o participație în "joint venture";
- cota sa parte din datoriile angajate în comun cu ceilalți antreprenori;
- veniturile obținute din utilizarea cotei sale părți privind producția întreprinderii de tip "joint venture"; şi
- cota sa parte în cheltuielile angajate de aceasta.

Exemplul 8

Două clinici, C1 şi C2, au achiziționat în comun un echipament medical extrem de modern care valorează 400.000.000 de lei. Fiecare dintre antreprenori a contribuit cu 100.000.000 de lei pentru realizarea achiziției; diferența a fost acoperită prin contractarea unui împrumut (în comun), în valoare de 200.000.000 de lei, cu o dobândă anuală de 30%.

În cursul exercițiului N, exploatarea echipamentului a generat următoarele venituri şi cheltuieli:

Venituri	180.000.000 de lei
Cheltuieli cu amortizarea echipamentului	-50.000.000 de lei
Cheltuieli de funcționare	-30.000.000 de lei
Cheltuieli privind dobânzile	-60.000.000 de lei
Beneficiu	40.000.000 de lei

Antreprenorul C1 va proceda la contabilizarea următoarelor operații:

- achiziționarea echipamentului:

Mijloace fixe	=	%	200.000.000
		Conturi la bănci în lei	100.000.000
		Credite bancare pe termen lung şi mediu	100.000.000

- înregistrarea amortizării aferente exercițiului N (metoda amortizării lineare; durata de viață: 8 ani): 400.000.000 : 8 ani/2 = 25.000.000 de lei

Cheltuieli cu amortizarea echipamentului	=	Amortizări cumulate privind echipamentul	25.000.000

- înregistrarea altor cheltuieli (plăți) de exploatare și a cheltuielilor privind dobânzile:

%	=	Conturi la bănci în lei	45.000.000
Cheltuieli de exploatare (30.000.000/2)			15.000.000
Cheltuieli privind dobânzile (60.000.000/2)			30.000.000

Toate elementele de activ, de pasiv (datorii), de venituri și de cheltuieli sunt înregistrate deja în conturile individuale ale clinicilor C1 și C2; nici o ajustare nu este necesară în momentul consolidării.

- **Entități sub control conjugat**

O entitate sub control conjugat este un "joint venture" ce presupune crearea unei societăți pe acțiuni, a unei societăți de persoane sau a unei alte entități în care fiecare antreprenor deține o participație. Entitatea funcționează ca orice altă întreprindere. Cu alte cuvinte, activitatea comună se exercită în cadrul unei entități juridice independente controlate în comun de antreprenori. Entitatea controlează activele, suportă cheltuieli și realizează venituri. Ea poate să încheie și să deruleze contracte în nume propriu, să procure resurse necesare realizării obiectivului său social. Împărțirea rezultatelor se face în conformitate cu modalitățile fixate în statut.

Această formulă este utilizată, adesea, pentru investiții realizate în străinătate, întreprinderile străine asociindu-se, în mod voluntar sau din obligație, cu o întreprindere sau un organism public local, în vederea exercitării activităților lor în țara respectivă.

Toate activele, datoriile, cheltuielile și veniturile sunt contabilizate de entitatea aflată sub control conjugat. În bilanțul antreprenorilor nu se găsește decât participația lor la capitalul entității. Se deduce că, în contextul întocmirii conturilor consolidate, se va pune problema prelucrării acestei participații.

2.3. Contabilizarea participațiilor în entitățile aflate sub control conjugat

- **În situațiile financiare consolidate ale antreprenorilor**

Participațiile în entitățile aflate sub control conjugat pot să fie contabilizate: (i) fie prin metoda de consolidare bazată pe integrarea proporțională; (ii) fie prin punerea în echivalență.

În cazul integrării proporționale, se include în situațiile financiare consolidate ale unui antreprenor cota sa parte în fiecare dintre activele, datoriile, veniturile și cheltuielile entității aflate sub control conjugat.

Punerea în echivalență nu constă decât în reevaluarea participației în funcție de evoluția capitalurilor proprii ale entității sub control conjugat, începând cu momentul achiziției participației.

Contestatarii consolidării prin integrare proporțională sunt adepții ideii că nu este legitim să se includă în situațiile financiare consolidate bunuri asupra cărora întreprinderea participantă nu exercită un control exclusiv. Cu toate acestea, norma IAS 31 recomandă o atare metodă ca **prelucrare de referință**, deoarece ea conduce la o realitate economică a participației antreprenorului.

Apelul la punerea în echivalenţă este totuşi permis ca **altă metodă autorizată**.

Nici una dintre cele două metode nu trebuie aplicată, atunci când participaţia a fost achiziţionată şi deţinută cu singurul scop de a fi vândută, într-un viitor apropiat, sau atunci când entitatea aflată sub control conjugat este supusă unor restricţii severe pe termen lung care limitează, în mod substanţial, capacitatea de a transfera fonduri (lichidităţi) în proprietatea antreprenorului. În acest caz, astfel de participaţii trebuie să fie considerate ca simple plasamente şi să fie contabilizate în conformitate cu norma IAS 39.

- **În situaţiile financiare individuale ale antreprenorilor**

Referenţialul IASC nu îşi exprimă "punctul de vedere" asupra modului de contabilizare a acestui tip de participaţie în conturile individuale ale antreprenorului. Această lipsă de interes este datorată influenţei americane, ştiut fiind faptul că, în Statele Unite, problema nu are nici un ecou, deoarece societăţile care întocmesc conturi consolidate nu trebuie să publice conturi individuale.

Din punct de vedere practic, în bilanţurile antreprenorilor, participaţiile în entităţile aflate sub control conjugat sunt: (i) fie contabilizate la costul lor de revenire (complet); (ii) fie puse în echivalenţă, dacă legislaţia naţională permite această procedură.

2.4. Consolidarea prin metoda integrării proporţionale

Diferenţa faţă de metoda integrării globale este că, în conturile întreprinderii de tip "joint venture", valorile sunt date de prorata participaţiei antreprenorului.

Exemplul 9

Întreprinderea MEGA posedă o participaţie de 40% în societatea ALFA, pe care o controlează în comun cu alţi doi asociaţi. Situaţiile financiare ale întreprinderilor MEGA şi ALFA se prezintă astfel:

Bilanţul societăţii MEGA la 31/12/N

în milioane lei

ACTIV		PASIV	
Active imobilizate		**Capitaluri proprii**	
Imobilizări corporale	600	Capital social	410
- Amortizări cumulate	-180	Rezerve	160
Participaţia în ALFA	160	Rezultat net	80
	580		650
Active circulante		**Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli**	20
Stocuri de mărfuri	100	**Datorii**	
Creanţe-clienţi	190	Împrumuturi şi datorii asimilate	200
Disponibilităţi	80	Furnizori	80
	370		280
Total activ	950	Total pasiv	950

Contul de profit şi pierdere al societății MEGA aferent exercițiului N

în milioane lei

CHELTUIELI		VENITURI	
Costul mărfurilor vândute	600	Venituri din vânzarea mărfurilor	1.100
Cheltuieli cu personalul	200		
Cheltuieli cu amortizările	70		
Cheltuieli privind dobânzile	30		
Alte cheltuieli	71		
Cheltuieli cu impozitul pe profit	49		
	1020		
Rezultatul net	80		
Total	1100	Total	1.100

Bilanțul societății ALFA la 31/12/N

în milioane lei

ACTIV		PASIV	
Active imobilizate		**Capitaluri proprii**	
Imobilizări corporale	300	Capital social	200
- Amortizări cumulate	-100	Rezerve	60
	200	Rezultat net	40
			300
Active circulante		**Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli**	50
Stocuri de mărfuri	100	**Datorii**	
Creanțe-clienți	150	Împrumuturi şi datorii asimilate	60
Disponibilități	50		
	300	Furnizori	90
			150
Total activ	500	Total pasiv	500

Contul de profit şi pierdere al societății ALFA aferent exercițiului N

în milioane lei

CHELTUIELI		VENITURI	
Costul mărfurilor vândute	220	Venituri din vânzarea mărfurilor	400
Cheltuieli cu personalul	40		
Cheltuieli cu amortizările	50		
Cheltuieli privind dobânzile	20		
Alte cheltuieli	5		
Cheltuieli cu impozitul pe profit	25		
	360		
Rezultatul net	40		
Total	400	Total	400

Integrarea proporțională presupune parcurgerea acelor faze și etape de lucru utilizate și în cazul procedurii de consolidare prin metoda integrării globale.

Dacă întreprinderea de tip "joint venture" este străină, conturile sale vor trebui să fie convertite în moneda de consolidare (conform normei internaționale IAS 21).

Cumularea conturilor societăților MEGA și ALFA este rezultatul înregistrărilor următoare:

- Cumularea valorilor bilanțiere:

Imobilizări corporale (600.000.000 + 300.000.000 x 40%)	720.000.000
Participarea în ALFA (160.000.000)	160.000.000
Stocuri de mărfuri (100.000.000 + 100.000.000 x 40%)	140.000.000
Creanțe clienți (190.000.000 + 150.000.000 x 40%)	250.000.000
Disponibilități (80.000.000 + 50.000.000 x 40%)	100.000.000
Amortizări cumulate (180.000.000 + 100.000.000 x 40%)	220.000.000
Capital MEGA (410.000.000)	410.000.000
Capital ALFA (200.000.000 x 40%)	80.000.000
Rezerve MEGA (160.000.000)	160.000.000
Rezerve ALFA (60.000.000 x 40%)	24.000.000
Rezultat MEGA (80.000.000)	80.000.000
Rezultat ALFA (40.000.000 x 40%)	16.000.000
Provizioane pentru riscuri și cheltuieli (20.000.000 + 50.000.000 x 40%)	40.000.000
Împrumuturi și datorii asimilate (200.000.000 + 60.000.000 x 40%)	224.000.000
Furnizori (80.000.000 + 90.000.000 x 40%)	116.000.000

- cumularea valorilor contului de profit și pierdere:

Costul mărfurilor vândute (600.000.000 + 220.000.000 x 40%)	688.000.000
Cheltuieli cu personalul (200.000.000 + 40.000.000 x 40%)	216.000.000
Cheltuieli cu amortizările (70.000.000+ 50.000.000 x 40%)	90.000.000

Cheltuieli privind dobânzile (30.000.000 + 20.000.000 x 40%)		38.000.000
Alte cheltuieli (71.000.000 + 5.000.000 x 40%)		73.000.000
Cheltuieli cu impozitul pe profit (49.000.000 + 25.000.000 x 40%)		59.000.000
Rezultat MEGA (80.000.000)		80.000.000
Rezultat ALFA (40.000.000 x 40%)		16.000.000
	Venituri din vânzarea mărfurilor (1.100.000.000 + 400.000.000 x 40%)	1.260.000.000

Eliminarea operațiilor interne

Efectele tranzacțiilor interne între antreprenor şi entitatea aflată sub control conjugat trebuie să fie eliminate de aceeaşi manieră ca în cazul integrării globale. Singura diferență este dată de faptul că eliminarea este limitată la partea (cota) antreprenorilor în operația în cauză.

Altfel spus, creanțele, datoriile, veniturile şi cheltuielile reciproce sunt eliminate prin soldarea conturilor respective.

Exemplul 9 (continuare)

Presupunând că, pe parcursul exercițiului N, societatea MEGA a vândut societății ALFA un stoc de mărfuri în valoare de 40.000.000 de lei, dintre care 10.000.000 de lei, nu au fost încă decontate (încasate) până la 31/12/N, se va proceda la înregistrarea următoarelor operații ce vizează eliminarea operațiilor interne:

- Eliminări în structurile bilanțiere:

Furnizori/MEGA (10.000.000 x 40%)	=	Clienți/ALFA	4.000.000

- Eliminări în structurile contului de profit şi pierdere:

Venituri din vânzarea mărfurilor (40.000.000 x 40%)	=	Costul mărfurilor vândute	16.000.000

La terminarea exercițiului, profiturile interne incluse în elementele patrimoniale ale uneia sau celeilalte întreprinderi **sunt eliminate** la nivelul proratei părții coantreprenorului.

Exemplul 9 (continuare)

Să presupunem că, la închiderea exercițiului N, stocurile aferente societății ALFA conțin mărfuri cumpărate de la MEGA, stocuri pentru care coantreprenorul (ALFA) a obținut un beneficiu de 5.000.000 de lei. Valoarea stocului este de 32.000.000 de lei.

Cum participarea societății MEGA în ALFA este de 40%, se poate considera că 40% din profitul degajat de stocul anterior constituie un profit nerealizat care trebuie eliminat:

- Eliminări în structurile bilanțiere:

Rezultat MEGA (5.000.000 x 40%)	=	Stocuri de mărfuri	2.000.000

- Eliminări în structurile contului de profit şi pierdere:

Costul mărfurilor vândute	=	Rezultat MEGA	2.000.000

În cazul în care o înregistrare sau alta pune semne de întrebare asupra fidelității rezultatului ultimului exercițiu sau exercițiilor anterioare, trebuie să se țină cont de influența sa (lor) asupra impozitelor amânate.

Exemplul 9 (continuare)

Înregistrarea anterioară a diminuat rezultatul societății MEGA cu 2.000.000 de lei. În ipoteza unei cote de impozit a coantreprenorului (ALFA) de 38%, va rezulta un impozit amânat-activ de 2.000.000 x 38% = 760.000 de lei, care va genera înregistrările:

- În structurile bilanțiere:

Impozite amânate-activ	=	Rezultat MEGA	760.000

- În structurile contului de profit şi pierdere:

Rezultat MEGA	=	Cheltuieli cu impozitul pe profit	760.000

Similar cazului integrării globale, **pierderile interne** nu sunt eliminate doar atunci când ele nu reprezintă o pierdere definitivă de valoare, ci sunt datorate utilizării unor prețuri de transfer care se abat (semnificativ) de la valorile de piață.

Exemplul 10

La închiderea exercițiului N, societatea BETA deține un stoc de mărfuri cumpărat contra sumei de 25.000.000 de lei, de la unul din coantreprenorii săi, societatea DELTA, care a realizat, cu ocazia vânzării, o pierdere de 6.000.000 de lei. Coantreprenorul DELTA are o participație de 50% în BETA.

Prima ipoteză: La închiderea exercițiului, valoarea de piață a mărfurilor nu depășește 25.000.000 de lei. Ca atare, pierderea constatată este definitivă şi nu trebuie să fie anulată.

A doua ipoteză: La închiderea exercițiului, valoarea de piață a mărfurilor este de 28.000.000 de lei. O parte din pierdere (28.000.000 – 25.000.000 = 3.000.000) nu este definitivă, motiv pentru care se poate practica o eliminare parțială:

- În structurile bilanțiere:

Stocuri de mărfuri (3.000.000 x 50%)	=	Rezultat DELTA	1.500.000

- În structurile contului de profit şi pierdere:

Rezultat DELTA	=	Costul mărfurilor vândute	1.500.000

Eliminarea participației

Ultima etapă a consolidării este reprezentată de eliminarea participației coantreprenorului în entitatea aflată sub control conjugat. Operația este mai simplă decât în cazul integrării globale, întrucât cumularea conturilor a fost limitată la partea coantreprenorului în activele şi datoriile întreprinderii de tip "joint venture" şi, ca atare, nu trebuie să mai fie puse în evidență interesele minoritare.

În privința prelucrării diferenței din prima consolidare, norma IAS 31 nu face nici o referire. Explicația rezidă în faptul că participațiile în întreprinderile de tip "joint venture" sunt deținute, în general, încă de la constituirea lor şi, în consecință, o atare diferență este cel mai adesea egală cu 0. Dacă există, totuşi, o diferență, prin analogie cu norma IAS 27, se consideră că aceasta este împărțită între cele două componente ale sale:

(i) fracțiunea explicabilă prin existența plusurilor de valoare latente referitoare la activele identificabile ale entității aflate sub control conjugat la data constituirii participației;

(ii) fracțiunea reprezentată de goodwill-ul plătit de "participant".

Exemplul 9 (continuare)

Să presupunem că participația societății MEGA în ALFA a fost achiziționată la 1/01/N-2, dată la care capitalurile proprii ale societății ALFA, după repartizarea rezultatului exercițiului N-3, sunt constituite din:

capital social.....200.000.000 de lei
rezerve.....40.000.000 de lei
240.000.000 de lei

Cum MEGA a plătit pentru achiziționarea participației sale 160.000.000 de lei, diferența din prima consolidare va fi de:

160.000.000 – (240.000.000 x 40%) = 64.000.000 de lei

De asemenea, să presupunem că imobilizările corporale ale societății MEGA, la 1/01/N-2, valorau 200.000.000 de lei, în timp ce valoarea lor contabilă era de 160.000.000 de lei.

Diferența din prima consolidare se explică astfel:

- Partea în plusurile de valoare latente referitoare la activele identificabile ale societății ALFA:

(200.000.000 – 160.000.000) x 40% =.....16.000.000 de lei

- Goodwill-ul stabilit prin diferență:

64.000.000 – 16.000.000 = ...48.000.000 de lei
64.000.000 de lei

Pentru izolarea diferenței din prima consolidare, se poate credita contul "Participația în ALFA" cu partea societății MEGA în capitalurile proprii ale societății ALFA, în momentul constituirii participației:

	În structurile bilanțiere	
%	=	Participația în ALFA 96.000.000
Capital ALFA (200.000.000 x 40%)		80.000.000
Rezerve ALFA (40.000.000 x 40%)		16.000.000

După aceea, diferența din prima consolidare poate să fie descompusă în cele două componente ale sale:

	În structurile bilanțiere		
%	=	Participația în ALFA	64.000.000
Imobilizări corporale			16.000.000
Goodwill			48.000.000

În continuare, diferența din prima consolidare trebuie amortizată până la data consolidării. Amortizările corespunzătoare exercițiilor anterioare sunt suportate din rezerve.

Exemplul 9 (continuare)

Considerând că durata de amortizare a imobilizărilor corporale este de 10 ani, iar pentru goodwill, de 5 ani, și ținând cont că de la achiziționarea participației s-au scurs trei ani, amortizările corespunzătoare diferenței din prima consolidare se determină astfel:

- amortizarea plusurilor de valoare latente referitoare la activele identificabile ale societății ALFA:
  16.000.000 x 3/10 =.....4.800.000 de lei
- amortizarea goodwill-ului:
  48.000.000 x 3/5 =.....28.800.000 de lei

33.600.000 de lei

Ele vor fi înregistrate după cum urmează:

- În structurile bilanțiere:

Rezerve ALFA (16.000.000 x 2/10 + 48.000.000 x 2/5)			22.400.000
Rezultat ALFA (16.000.000 x1/10 + 48.000.000 x1/5)			11.200.000
		Amortizări cumulate referitoare la imobilizările corporale	4.800.000
		Amortizări cumulate referitoare la goodwill	28.800.000

- În structurile conturilor de profit și pierdere

Cheltuieli privind amortizările	=	Rezultat ALFA	11.200.000

Remarcă: În timp ce amortizările exercițiilor N-2 și N-1 se suportă din rezerve, amortizările exercițiului N fac obiectul înregistrării la cheltuieli.

2.5. Prezentarea situațiilor financiare ale coantreprenorului

Partea coantreprenorului în activele, datoriile, veniturile și cheltuielile entității aflate sub control conjugat poate:

- să fie cumulată cu postul corespondent al situațiilor financiare individuale ale coantreprenorului;
- să fie prezentată distinct.

În cazul aplicării primei metode, fiecare linie a situațiilor financiare consolidate conține elementele sub controlul exclusiv al coantreprenorului, la care se adaugă partea acestuia în elementele corespondente ale întreprinderii de tip "joint venture".

În cazul aplicării celei de a doua metode, partea elementelor corespunzătoare întreprinderii de tip "joint venture" aparținând coantreprenorului se regrupează în marile mase ale situațiilor financiare consolidate, evidențiindu-se, totuși distinct.

Exemplul 9 (continuare)

(i) În conformitate cu prima metodă:

Bilanțul consolidat al societății MEGA la 31/12/N

în milioane lei

ACTIV		PASIV	
Active imobilizate		**Capitaluri proprii**	
Goodwill	48	Capital social	410
- Amortizări cumulate	-28,8	Rezerve consolidate	145,6
Imobilizări corporale	736	Rezultat consolidat	83,56
- Amortizări cumulate	-224,8		639,16
	530,4	**Provizioane pentru riscuri și cheltuieli**	40
Active circulante			
Stocuri de mărfuri	138		
Impozite amânate-activ	0,76	**Datorii**	
Creanțe-clienți	246	Împrumuturi și datorii asimilate	224
Disponibilități	100	Furnizori	112
	484,76		336
Total activ	1015,16	Total pasiv	1015,16

Contul de profit şi pierdere consolidat
al societății MEGA aferent exercițiului N

în milioane lei

CHELTUIELI		VENITURI	
Costul mărfurilor vândute	674	Venituri din vânzarea mărfurilor	1244
Cheltuieli cu personalul	216		
Cheltuieli cu amortizările	101,2		
Cheltuieli privind dobânzile	38		
Alte cheltuieli	73		
Cheltuieli cu impozitul pe profit	58,24		
Rezultatul consolidat	83,56		
Total	1244	Total	1244

(ii) În conformitate cu cea de a doua metodă:

Bilanțul consolidat al societății MEGA la 31/12/N

în milioane lei

ACTIV		PASIV	
Active imobilizate		**Capitaluri proprii**	
Imobilizări corporale	600	Capital social	410
- Amortizări cumulate	-180	Rezerve consolidate	145,6
Partea în activul imobilizat al societății ALFA [(120+16-40-4,8) + (48-28,8)]	110,4	Rezultat consolidat	83,56
	530,4		639,16
Active circulante		**Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli**	
Stocuri de mărfuri	100	Provizioane aferente societății MEGA	20
Impozite amânate-activ	0,76		
Creanțe-clienți (190-4)	186	Partea în provizioanele societății ALFA	20
Disponibilități	80		40
Partea în activul circulant al societății ALFA [(40-2) + 60 + 20]	118	**Datorii**	
	484,76	Împrumuturi şi datorii asimilate	200
		Furnizori	80
		Partea în datoriile societății ALFA [24+(36-4)]	56
			336
Total activ	1015,16	Total pasiv	1015,16

Contul de profit şi pierdere consolidat
al societăţii MEGA aferent exerciţiului N

în milioane lei

CHELTUIELI		VENITURI	
Costul mărfurilor vândute	600	Venituri din vânzarea mărfurilor aferente societăţii MEGA (1100-16)	1084
Cheltuieli cu personalul	200		
Cheltuieli cu amortizările	70		
Cheltuieli privind dobânzile	30		
Alte cheltuieli	71		
Cheltuieli cu impozitul pe profit (49-0,76)	48,24	Partea în veniturile din vânzarea mărfurilor aferente societăţii ALFA	160
Partea în cheltuielile societăţii ALFA [(88-6+2)+16+(20+11,2)+8+2+10]	141,2		
Rezultat consolidat	83,56		
Total	1244	Total	1244

2.6. Tranzacţiile între un coantreprenor şi o întreprindere de tip "joint venture"

Atunci când un coantreprenor contribuie cu active sau vinde active unei întreprinderi de tip "joint venture", contabilizarea unui profit sau unei pierderi oarecare, ce decurge din tranzacţie, trebuie să exprime realitatea economică a acesteia. Atâta timp cât întreprinderea de tip "joint venture" conservă activele şi în condiţiile în care coantreprenorul a transferat principalele riscuri şi avantaje implicate de dreptul de proprietate, coantreprenorul trebuie să contabilizeze numai partea din profit sau din pierdere care este atribuibilă participaţiilor altor coantreprenori. Coantreprenorul trebuie să contabilizeze mărimea integrală a oricărei pierderi, atunci când aportul sau vânzarea probează o diminuare a valorii nete de realizare a activelor curente sau o pierdere de valoare.

Atunci când un coantreprenor cumpără activele unei întreprinderi de tip "joint venture", el nu trebuie să contabilizeze cota-parte din profiturile acestei întreprinderi în tranzacţia în cauză, până când nu revinde activele unui terţ independent. Un coantreprenor trebuie să contabilizeze cota sa parte în pierderile ce decurg din aceste tranzacţii în acelaşi mod ca şi profiturile, exceptând situaţia în care pierderile trebuie să fie recunoscute (contabilizate) imediat ca urmare a faptului că ele reprezintă o diminuare a valorii nete de realizare a activelor curente sau o pierdere de valoare.

Pentru a aprecia dacă o tranzacţie între un coantreprenor şi o întreprindere de tip "joint venture" furnizează o indicaţie asupra unei deprecieri de activ, coantreprenorul determină valoarea recuperabilă a activului, conform normei IAS 36 "Deprecierea activelor". Pentru a determina valoarea de utilitate, fluxurile de trezorerie (viitoare) aşteptate pentru activul în cauză sunt estimate pe baza utilizării continue a activului şi a cesiunii sale finale de către întreprinderea de tip "joint venture".

2.7. Informațiile de furnizat

Coantreprenorul trebuie să furnizeze lista şi descrierea participațiilor sale în întreprinderile de tip "joint ventures" semnificative, precum şi procentajul participării sale în entitățile aflate sub control conjugat. Pentru acestea din urmă, trebuie indicată, de asemenea, cota sa parte în activele pe termen scurt, activele pe termen lung, pasivele (datoriile) pe termen scurt, pasivele (datoriile) pe termen lung, veniturile şi cheltuielile aferente acestor întreprinderi.

În plus, trebuie să se menționeze în mod separat:

- angajamentele luate în nume personal sau în comun cu alți coantreprenori, referitoare la participațiile în întreprinderile de tip "joint ventures";
- partea antreprenorului în angajamentele luate de înseşi întreprinderile de tip "joint ventures";
- eventualitățile legate de participațiile coantreprenorului în întreprinderile "joint ventures" şi cota sa parte în eventualitățile angajate în mod conjugat cu alți coantreprenori;
- cota sa parte în eventualitățile întreprinderilor de tip "joint ventures" înseşi etc.

2.8. Comparația cu alte texte şi practicile întreprinderilor din spațiul european

Diferența fundamentală între **reglementarea americană** (APB 18) şi norma IAS 31 este că, în Statele Unite, integrarea proporțională nu este autorizată decât pentru întreprinderile de tip "joint ventures" fără personalitate juridică distinctă, adică, în conformitate cu terminologia IASC, pentru activitățile sau activele aflate sub control conjugat. În schimb, entitățile aflate sub control conjugat trebuie, imperativ, să fie puse în echivalență.

Dar dacă IASC face din consolidarea proporțională prelucrarea sa de referință pentru întreprinderile de tip "joint ventures", Directiva a VII-a europeană inversează ordinea preferințelor, indicând că metoda aplicabilă participațiilor în entitățile supuse controlului conjugat este punerea în echivalență. Totuşi, directiva prevede că statele membre pot să autorizeze sau să prescrie utilizarea consolidării proporționale.

În **Franța**, în conformitate cu legea 85/11 din februarie 1985, întreprinderile de tip "joint ventures" sunt în mod normal consolidate prin integrare proporțională, exceptând situația în care activitatea acestora nu este foarte diferită de a celorlalte societăți ale grupului, caz în care ele sunt puse în echivalență.

Multe din diferențele constatate în cazul integrării globale rămân valabile şi în cazul consolidării proporționale.

Majoritatea întreprinderilor din spațiul european aplică integrarea proporțională participațiilor lor în întreprinderile de tip "joint ventures". Totuşi, unele societăți aplică integrarea globală pentru întreprinderile de tip "joint ventures" asupra cărora ele îşi exercită actul de gestiune.

2.9. Consecinţe ale aplicării normei IAS 31 asupra interpretării situaţiilor financiare

Ca urmare a celor prezentate anterior, putem sintetiza că participaţiile în întreprinderile de tip "joint ventures" pot să fie prelucrate fie prin metoda integrării proporţionale, fie prin punerea în echivalenţă. Metoda aleasă este susceptibilă să influenţeze mult rezultatul consolidat.

Să reamintim că în cazul integrării (globale sau proporţionale), rezultatul consolidat cuprinde integral partea societăţii-mamă în rezultatul întreprinderii cu care desfăşoară o activitate economică comună, **indiferent de semnul acestuia**. Dimpotrivă, în cazul punerii în echivalenţă, rezultatul întreprinderii cu care desfăşoară o activitate comună este încorporat în rezultatul consolidat, numai dacă acesta este pozitiv. Dacă este vorba despre o pierdere, influenţa asupra rezultatului grupului este limitată la deprecierea participaţiei.

Întreprinderile care doresc să maximizeze rezultatul consolidat au, în consecinţă, tot interesul să aplice metoda integrării proporţionale întreprinderilor de tip "joint ventures" ce obţin beneficii şi metoda punerii în echivalenţă, celor care realizează pierderi.

Ori de câte ori, un analist financiar constată că un grup utilizează metode diferite pentru diversele sale participaţii în întreprinderi de tip "joint ventures", el poate a priori, să creadă că alegerea metodei a fost dictată de dorinţa de a influenţa rezultatul consolidat. O schimbare de metodă, prin trecerea de la integrarea proporţională la punerea în echivalenţă, poate să fie suspectă, în condiţiile în care există riscul ca obiectivul său să fie dictat de limitarea pierderilor (prin neluarea în considerare a întreprinderilor de tip "joint ventures" ce realizează rezultate nefavorabile).

Capitolul XIII:

FLUX ŞI REFLUX ÎN VIAŢA SOCIETĂŢILOR COMERCIALE: GRUPĂRI DE ÎNTREPRINDERI ŞI ABANDONURI DE ACTIVITĂŢI

1. Litera şi spiritul normei IAS 22 "Grupările de întreprinderi" (revizuită în 1998) (Business Combinations, revised 1998)
2. Litera şi spiritul normei IAS 35 "Abandonul de activităţi" (Discontinuing Operations)

1. LITERA ŞI SPIRITUL NORMEI IAS 22 "GRUPĂRILE DE ÎNTREPRINDERI" (REVIZUITĂ ÎN 1998) (BUSINESS COMBINATIONS, REVISED 1998)

1.1. Elemente introductive

- **Consideraţii cu caracter general**

Norma IAS 22 "Contabilizarea grupărilor de întreprinderi" a fost aprobată în noiembrie 1983 şi aplicată începând cu 1 ianuarie 1985.

În decembrie 1993, norma IAS 22 a fost revizuită în cadrul proiectului privind comparabilitatea şi ameliorările de adus situaţiilor financiare. Cu acest prilej, ea a devenit IAS 22 "Grupările de întreprinderi" (revizuită în 1993).

În octombrie 1996, au fost revizuite două paragrafe, pentru a asigura coerenţa cu norma IAS 12 (revizuită, la rândul ei, în 1996). Revizuirile au devenit aplicabile situaţiilor financiare anuale ale exerciţiilor deschise începând cu 1 ianuarie 1998.

În iulie 1998, au fost revizuite mai multe paragrafe, pentru a se asigura coerenţa cu normele IAS 36, IAS 37 şi IAS 38. De asemenea, a fost revizuită prelucrarea privind goodwill-ul negativ.

Norma IAS 22 (revizuită în 1998) a devenit aplicabilă situaţiilor financiare anuale ale exerciţiilor deschise începând cu 1 iulie 1999.

Dacă o întreprindere a aplicat prezenta normă revizuită situaţiilor financiare anuale ce acoperă exerciţiile deschise înainte de 1 iulie 1999 (IASC încurajând o aplicare anticipată), ea trebuia să adopte simultan normele IAS 36, IAS 37 şi IAS 38.

Grupările de întreprinderi au făcut şi obiectul unei interpretări a Comitetului permanent de interpretare (SIC): este vorba despre SIC –9 "Grupările de întreprinderi: clasificarea în achiziţii sau în puneri în comun de interese".

- **Obiectivul normei** (Objective)

Obiectivul normei IAS 22 (revizuită în 1998) este de a prescrie prelucrarea contabilă aplicabilă grupărilor de întreprinderi. Prezenta normă acoperă atât **achiziţia** unei întreprinderi de către o altă întreprindere, cât şi situaţia rară a unei **puneri în comun de interese**, în care nu poate să fie identificat un cumpărător. Contabilizarea unei achiziţii implică determinarea costului acestei achiziţii, afectarea lui la activele şi la datoriile identificabile ale întreprinderii achiziţionate, cât şi contabilizarea goodwill-ului sau goodwill-ului negativ ce rezultă, atât la data achiziţiei cât şi ulterior. Celelalte probleme contabile includ determinarea mărimii intereselor minoritare, contabilizarea achiziţionărilor ce se derulează pe o anumită perioadă, schimbările ulterioare în costul de achiziţie sau în identificarea activelor şi a datoriilor cât şi informaţiile de furnizat.

- **Câmpul de aplicare** (Scope)

Prezenta normă trebuie să fie aplicată contabilizării grupărilor de întreprinderi.

O grupare de întreprinderi poate să fie structurată în diferite moduri, din motive juridice, fiscale etc. Ea poate să implice achiziţionarea de către o întreprindere a capitalurilor proprii ale unei alte întreprinderi sau cumpărarea activului net al unei întreprinderi. Ea poate să fie efectuată prin emisiunea de acţiuni sau prin transferul de trezorerie, de echivalente de trezorerie sau de alte active. Operaţia poate să se deruleze între acţionarii întreprinderilor ce se grupează, sau între o întreprindere şi acţionarii celeilalte întreprinderi. Gruparea de

întreprinderi poate să impună crearea unei noi întreprinderi ce trebuie să ia controlul întreprinderilor ce se grupează, transferul către o altă întreprindere a activului net al uneia sau a mai multor întreprinderi ce se grupează sau dizolvarea uneia sau a mai multor întreprinderi ce se grupează. Atunci când substanța (realitatea economică) operației corespunde definiției unei grupări de întreprinderi, conform prezentei norme, dispozițiile pe care ea le conține și care vizează contabilizarea și informațiile de furnizat sunt adecvate, indiferent care este structura particulară adoptată pentru efectuarea grupării.

O grupare de întreprinderi poate să dea naştere la o relație întreprindere-mamă-filială, în care cumpărătorul este întreprinderea mamă, iar întreprinderea achiziționată este o filială a cumpărătorului. Într-un astfel de caz, cumpărătorul aplică prezenta normă în situațiile sale financiare consolidate. El include în situațiile sale financiare individuale partea sa de interese în societatea achiziționată, ca o participare într-o filială (conform normei IAS 27).

O grupare de întreprinderi poate să implice achiziționarea activului net, inclusiv orice goodwill, al unei alte întreprinderi, în locul cumpărării acțiunilor celeilalte întreprinderi. O astfel de grupare nu creează o relație societate-mamă-filială. Într-o atare situație, cumpărătorul aplică norma IAS 22 în situațiile sale financiare individuale şi, în consecință, în situațiile sale financiare consolidate.

O grupare de întreprinderi poate să dea naştere unei fuziuni. Cu toate că dispozițiile aplicabile fuziunilor variază de la o țară la alta, o fuziune este, în general, o operație între două societăți, în care:

(a) activele şi pasivele unei societăți sunt transferate la cealaltă societate și prima societate est dizolvată; sau

(b) activele şi pasivele celor două societăți sunt transferate la o nouă societate și cele două societăți inițiale sunt dizolvate.

În cadrul restructurării sau reorganizării unui grup intervin numeroase fuziuni care nu sunt regizate de prezenta normă, pentru că este vorba de operații între întreprinderile sub control comun. Totuşi, orice grupare de întreprinderi ce conduce cele două întreprinderi în situația de a fi membre ale aceluiaşi grup este tratată în situațiile financiare consolidate, ca o achiziție sau ca o punere în comun de interese, conform dispozițiilor prezentei norme.

Norma IAS 22 nu vizează situațiile financiare individuale ale unei societăți-mamă, cu excepția cazului descris anterior. Situațiile financiare individuale sunt întocmite prin recursul la diferite practici de prezentare a informațiilor într-o țară sau alta, pentru a răspunde la necesități diverse.

Norma IAS 22 nu tratează:

- operațiile între întreprinderile aflate sub control comun; și
- participațiile în întreprinderile de tip "joint ventures" (a se vedea norma IAS 31), nici situațiile financiare ale întreprinderilor de tip "joint ventures".

- **Definiții** (Definitions)

În cadrul normei IAS 22, următorii termeni au semnificațiile prezentate în cele ce urmează:

O grupare de întreprinderi (A business combination) este gruparea de întreprinderi distincte în sânul unei singure entități economice, ca urmare a unei puneri în comun de interese sau a unei luări sub control a activului net și a activităților unei alte întreprinderi.

O achiziție (A acquisition) este o grupare de întreprinderi, în care una dintre întreprinderi, **cumpărătorul** (the acquirer), ia sub control activul net și activitățile unei alte întreprinderi, numită **întreprinderea achiziționată** (the acquiree), în schimbul unui transfer de active, al constatării (preluării) unei datorii sau al emisiunii de titluri de capitaluri proprii.

O punere în comun de interese (A uniting of interests) este o grupare de întreprinderi, în care acționarii întreprinderilor vizate grupează totalitatea sau cvasitotalitatea activului lor net și activităților lor, astfel încât riscurile și avantajele grupării să fie reciproc împărțite, în mod durabil, și nici o parte să nu poată fi considerată (identificată) ca fiind cumpărătorul.

Controlul (Control) este puterea de a conduce politicile financiare și operaționale ale unei întreprinderi pentru a obține avantaje din activitățile sale.

O entitate-mamă (A parent) este o întreprindere care are una sau mai multe filiale.

O filială (A subsidiary) este o întreprindere controlată de către o altă întreprindere (numită întreprindere (entitate)-mamă).

Interesele minoritare (Minority interest) sunt cota-parte, în rezultatele nete ale activităților și în activul net al unei filiale, atribuibilă intereselor care nu sunt deținute de întreprinderea-mamă, nici direct, nici indirect prin intermediul filialelor.

Valoarea justă (Fair value) este valoarea pentru care ar putea să fie schimbat un activ sau achitată (decontată) o datorie, între părți bine informate, care consimt și acționează în condiții de concurență normală.

Data de achiziție (Date of acquisition) este data la care este efectiv transferat cumpărătorului controlul activului net și al activităților întreprinderii achiziționate.

1.2. Natura unei grupări de întreprinderi (Nature of a business combination)

Pentru contabilizarea unei grupări de întreprinderi, o achiziție este diferită, ca realitate economică (în substanță), de o punere în comun de interese. În situațiile financiare, trebuie reflectată substanța (realitatea economică) a operației. Ca atare, pentru fiecare tip de operație, este prescrisă o metodă contabilă diferită.

- **Achizițiile**

Din punct de vedere practic, în toate grupările de întreprinderi, o întreprindere ce participă la grupare achiziționează controlul celeilalte întreprinderi, permițând astfel identificarea unui cumpărător. Luarea sub control este presupusă atunci când o întreprindere ce participă la grupare achiziționează mai mult de jumătate din drepturile de vot ale celeilalte întreprinderi, exceptând situația în care, în circumstanțe excepționale, se poate demonstra în mod clar că o astfel de participație nu presupune un control. Chiar și atunci când una dintre întreprinderile participante nu achiziționează mai mult de jumătate din drepturile de vot ale celeilalte întreprinderi, poate să rămână posibilă identificarea unui cumpărător, în situația în care una dintre aceste întreprinderi, ca urmare a grupării:

(a) ia controlul pentru mai mult de jumătate din drepturile de vot ale celeilalte întreprinderi, în virtutea unui acord cu alți investitori;

(b) obține puterea de a conduce politicile financiare și operaționale ale celeilalte întreprinderi, în virtutea statutelor sau unui acord;

(c) obține puterea de a numi sau de a revoca majoritatea membrilor consiliului de administrație (sau ai unei instanțe echivalente) al/a celeilalte întreprinderi; sau
(d) dispune de puterea de a strânge majoritatea voturilor, cu ocazia reuniunilor consiliului de administrație (sau ale unei instanțe echivalente) al/a celeilalte întreprinderi.

Cu toate că poate să fie dificil să se identifice un cumpărător, apar în general indicii că există unul, de exemplu, atunci când:

(a) valoarea justă a unei întreprinderi este în mod apreciabil mai mare decât valoarea justă a celeilalte întreprinderi ce se grupează; într-un astfel de caz, cumpărătorul este întreprinderea cea mai importantă;
(b) gruparea se efectuează sub forma unui schimb de acțiuni ordinare cu drept de vot, contra elementelor de trezorerie; într-un astfel de caz, cumpărătorul este întreprinderea care cedează trezoreria; sau
(c) gruparea este de așa natură încât conducătorii unei întreprinderi sunt în măsură să domine alegerea echipei de conducere a întreprinderii grupate; într-un astfel de caz, cumpărătorul este întreprinderea dominantă.

Achiziții inversate (Reverse acquisitions)

Se poate întâmpla ca o întreprindere să cumpere acțiuni ale unei alte întreprinderi, emițând, ca remunerare a operației de schimb, un număr suficient de acțiuni cu drept de vot, pentru ca procesul de control al întreprinderii grupate să treacă la proprietarii întreprinderii ale cărei acțiuni au fost achiziționate. Această situație este numită achiziție inversată. Cu toate că, din punct de vedere juridic, întreprinderea emitentă a acțiunilor poate să fie considerată ca societatea-mamă sau întreprinderea ce continuă activitatea, cumpărătorul ce se bucură de drepturile de vot și de alte puteri identificate, expuse anterior, este întreprinderea ai căror acționari controlează de aici înainte întreprinderea grupată. Întreprinderea ce a emis acțiunile este considerată că a fost cumpărată de cealaltă întreprindere; această din urmă întreprindere este socotită a fi cumpărătorul și aplică metoda achiziției, pentru activele și datoriile întreprinderii ce a emis acțiunile.

- **Punerea în comun a intereselor**

În cazuri excepționale, există situații în care să nu fie posibilă identificarea unui cumpărător. În loc să apară o parte dominantă, acționarii întreprinderilor ce se grupează se înțeleg asupra unui aranjament cvasiegalitar pentru a împărți controlul totalității sau cvasitotalității activului lor net și activităților lor. În plus, conducătorii întreprinderilor vizate, participă la conducerea entității grupate. Ca urmare, acționarii întreprinderilor ce se grupează își împart reciproc riscurile și avantajele entității grupate. O astfel de grupare de întreprinderi este contabilizată ca o punere în comun de interese.

O împărțire reciprocă a riscurilor și avantajelor nu este posibilă, în general, fără să se realizeze un schimb cvasiegal al acțiunilor ordinare cu drept de vot, între întreprinderile ce se grupează. Un astfel de schimb asigură ca interesele relative ale proprietarilor întreprinderilor ce se grupează și, ca atare, riscurile și avantajele lor relative în întreprinderea grupată să fie menținute și ca puterile de decizie ale părților să fie prezervate. Totuși, pentru ca să existe efectiv un schimb de acțiuni cvasiegal, în această privință, nu poate să aibă loc o reducere semnificativă a drepturilor aferente acțiunilor uneia dintre întreprinderile ce participă la grupare; în caz contrar, influența acestei părți ar fi micșorată.

Pentru a ajunge la o împărțire reciprocă a riscurilor şi avantajelor întreprinderii grupate:

(a) sunt schimbate sau puse în comun o majoritate substanțială, eventual totalitatea acțiunilor ordinare, cu drept de vot, ale întreprinderilor ce se grupează;
(b) valoarea justă a unei întreprinderi nu este sensibil diferită de valoarea justă a celeilalte întreprinderi; şi
(c) acționarii fiecărei întreprinderi conservă substanțial aceleaşi drepturi de vot şi interese, unii în raport cu ceilalți, în entitatea grupată, atât după, cât şi înaintea grupării.

Împărțirea reciprocă a riscurilor şi avantajelor entității grupate se diminuează, iar probabilitatea ca un cumpărător să poată fi identificat creşte, atunci când:

(a) egalitatea relativă a valorilor juste ale întreprinderilor ce se grupează şi procentajul acțiunilor ordinare ce au drept de vot, care sunt schimbate, se diminuează;
(b) aranjamentele financiare dau un avantaj relativ unui grup de acționari, în raport cu ceilalți acționari; astfel de aranjamente pot să aibă efect înainte sau după gruparea de întreprinderi; şi
(c) cota-parte a capitalurilor proprii ale uneia dintre părți în entitatea grupată depinde de performanța realizată posterior grupării întreprinderii, pe care ea o controla anterior.

1.3. **Achizițiile** (Acquisitions)

1.3.1. **Contabilizarea achizițiilor** (Accounting for acquisitions)

O grupare de întreprinderi care constituie o achiziție trebuie să fie contabilizată conform metodei achiziției, aşa cum este ea descrisă în dispozițiile normative ce vor fi prezentate mai jos.

Recursul la metoda achiziției conduce la contabilizarea achiziției unei întreprinderi, în mod analog achiziției altor active. Acest mod de contabilizare este adecvat, deoarece o achiziție implică o operație în care activele sunt transferate, datoriile sunt asumate sau părțile de capital sunt emise, în schimbul controlului activului net şi al activităților unei alte întreprinderi. Metoda achiziției utilizează costul ca bază de înregistrare a achiziției şi se bazează pe operația de schimb prealabilă achiziției, pentru determinarea costului.

1.3.2. **Data achiziției** (Date of acquisition)

Începând cu data achiziției, un cumpărător trebuie:

(a) să integreze în contul de profit şi pierdere rezultatele întreprinderii achiziționate; şi
(b) să contabilizeze în bilanț activele şi datoriile identificabile ale întreprinderii achiziționate şi orice goodwill sau goodwill negativ, ce provine din această achiziție.

Data achiziției este data la care controlul activului net şi al activităților întreprinderii achiziționate este efectiv transferat la cumpărător şi data la care începe aplicarea metodei

achiziției. Rezultatele unei întreprinderi achiziționate sunt incluse în situațiile financiare ale cumpărătorului, începând de la data achiziției, care este data la care controlul întreprinderii achiziționate este efectiv transferat cumpărătorului. În substanță (ca realitate economică), data achiziției este data începând cu care cumpărătorul are puterea să conducă politicile financiare și operaționale ale unei întreprinderi, pentru a obține avantaje ale activităților sale. Controlul nu este socotit că a fost transferat la cumpărător, atâta timp cât nu au fost satisfăcute toate condițiile necesare protecției intereselor părților implicate. Totuşi, nu este necesar ca o operație să fi fost terminată sau finalizată din punct de vedere juridic pentru ca procesul de control să treacă efectiv la cumpărător. Pentru a se aprecia în ce măsură controlul a fost efectiv transferat se convine să se țină cont de substanța (realitatea economică) achiziției.

1.3.3. Costul de achiziție (Cost of acquisition)

O achiziție trebuie să fie contabilizată la costul său, adică mărimea trezoreriei sau echivalentelor de trezorerie vărsată sau valoarea justă, la data schimbului, celelalte elemente ale prețului de achiziție consimțite de cumpărător, în schimbul controlului activului net al celeilalte întreprinderi, plus toate celelalte costuri direct atribuibile achiziției.

Atunci când o achiziție implică mai mult decât o operație de schimb, costul achiziției este costul cumulat al operațiilor individuale. Atunci când o achiziție se efectuează pe etape, distincția între data achiziției și data operației de schimb are o importanță deosebită. Atunci când contabilizarea achiziției începe de la data achiziției, sunt utilizate informațiile relative la cost și la valoarea justă, așa cum sunt ele determinate la data fiecărei operații de schimb.

Activele monetare acordate şi datoriile asumate sunt evaluate la valoarea lor justă la data operației de schimb. Atunci când decontarea prețului de achiziție este amânată, costul de achiziție este valoarea actualizată a prețului, ținând cont de orice primă sau rabat care va interveni probabil în decontare, și nu valoarea nominală a sumei de plătit.

Pentru a determina costul de achiziție, titlurile negociabile pe o piață emise de cumpărător sunt evaluate la valoarea lor justă, care este prețul lor de piață la data operației de schimb, exceptând situația în care fluctuațiile anormale sau îngustimea pieței fac din prețul de piață un indicator nefiabil. Atunci când prețul de piață la o anume dată nu este un indicator fiabil, se convine să se țină cont de evoluțiile prețului, în cursul unui interval rezonabil, înainte și după anunțul condițiilor achiziției. Atunci când piața nu este fiabilă sau atunci când titlurile nu sunt cotate, valoarea justă a titlurilor emise de cumpărător este estimată în funcție de partea pe care ele o reprezintă în valoarea justă a întreprinderii cumpărătorului sau în funcție de partea în valoarea justă a întreprinderii achiziționate, ținând cont de care dintre cele două valori pare să fie cea mai clară. Partea prețului care este vărsată sub formă de trezorerie acționarilor întreprinderii achiziționate, în locul titlurilor, poate de asemenea să dea o indicație asupra valorii juste totale acordate. Toate aspectele achiziției, inclusiv factorii importanți ce au influențat negocierile, trebuie să fie luate în considerare și, pentru a facilita determinarea valorii juste a titlurilor emise, pot să fie utilizate evaluări independente.

Dincolo de preţul de achiziţie, cumpărătorul poate să angajeze costuri directe legate de achiziţie. Acestea cuprind costurile de înscriere şi de emisiune de titluri, cât şi onorarii vărsate contabililor, consilierilor juridici, evaluatorilor şi altor consultanţi ce au intervenit pentru efectuarea achiziţiei. Costurile administrative generale, inclusiv costurile de funcţionare ale unui serviciu însărcinat cu achiziţiile, şi celelalte costuri care nu pot să fie în mod direct atribuite achiziţiei în curs de contabilizare, nu sunt incluse în costul de achiziţie, dar sunt contabilizate la cheltuieli, în momentul în care ele sunt angajate.

1.3.4. Contabilizarea activelor şi datoriilor identificabile (Recognition of identifiable assets and liabilities)

Activele şi datoriile identificabile achiziţionate contabilizate în conformitate cu cele prezentate în subparagraful 3.1. trebuie să fie activele şi datoriile întreprinderii achiziţionate care existau la data achiziţiei, cât şi orice datorie conform celor ce vor fi analizate în ultima parte în prezentul subparagraf. Ele trebuie să fie contabilizate de manieră separată, la data achiziţiei dacă, şi numai dacă:

(a) este probabil ca toate avantajele economice viitoare, legate de aceste elemente, să ajungă la cumpărător sau ca resursele ce exprimă avantaje economice viitoare să iasă de la cumpărător; şi

(b) se dispune de o evaluare fiabilă a costului lor sau a valorii lor juste.

În măsura în care activele şi datoriile achiziţionate nu satisfac aceste criterii de contabilizare, rezultă un efect asupra mărimii goodwill-ului sau goodwill-ului negativ generat de achiziţie, deoarece goodwill-ul sau goodwill-ul negativ este determinat ca fiind costul de achiziţie rezidual după contabilizarea activelor şi datoriilor identificabile.

Activele şi datoriile identificabile pe care cumpărătorul le ia sub control pot să includă activele şi datoriile care nu erau anterior contabilizate în situaţiile financiare ale societăţii achiziţionate. Cazul acesta poate să existe, deoarece elementele în cauză nu satisfăceau criteriile de contabilizare înaintea achiziţiei. Este cazul, de exemplu, atunci când un credit de impozit ce provine din deficitele fiscale ale întreprinderii achiziţionate satisface condiţiile de contabilizare ale unui activ indentificabil, ca urmare a realizării de către cumpărător a unor beneficii impozabile suficiente.

Sub rezerva celor ce vor fi prezentate ulterior, datoriile nu trebuie să fie contabilizate la data achiziţiei, dacă ele rezultă din intenţii sau din acţiuni ale cumpărătorului. Datoriile nu trebuie să fie contabilizate nici în numele pierderilor viitoare sau altor costuri care se aşteaptă a fi angajate cu ocazia achiziţiei, indiferent că aceste pierderi sau costuri sunt legate de cumpărător sau de întreprinderea achiziţionată.

Datoriile vizate mai sus nu sunt datorii ale întreprinderii achiziţionate la data achiziţiei. Ca atare, nu este relevant ca acestea să fie luate în cont în afectarea costului de achiziţie. Totuşi, norma IAS 22 (revizuită în 1998) prevede o excepţie specifică acestui principiu general. Această excepţie se aplică în măsura în care cumpărătorul a elaborat planuri

referitoare la activitatea întreprinderii achiziționate și dacă achiziția are drept consecință directă generarea unei obligații. Cum aceste planuri fac parte integrantă din planul de achiziție al cumpărătorului, prezenta normă impune întreprinderilor să contabilizeze un provizion pentru costurile care rezultă din acest proces. În cadrul prezentei norme, activele și datoriile identificabile achiziționate includ provizioanele contabilizate conform alineatului prezentat mai jos. Acest alineat pune condiții stricte destinate să asigure că planurile făceau parte integrantă din achiziții şi că într-un termen scurt - în trei luni începând de la data achiziției, sau dacă ea este anterioară, la data de aprobare a situațiilor financiare - cumpărătorul a elaborat planurile într-un atare mod, încât să se impună întreprinderii contabilizarea unui provizion pentru restructurare, conform normei IAS 37. De asemenea, prezenta normă impune unei întreprinderi reluarea acestor provizioane, dacă planul nu este pus în operă într-un mod aşteptat sau într-un termen aşteptat de la început, şi să furnizeze informații privind aceste provizioane.

La data achiziției, cumpărătorul trebuie să contabilizeze un provizion care n-ar fi o datorie a întreprinderii achiziționate la această dată dacă, şi numai dacă, persoana cumpărătoare:

(a) la data achiziției sau la o dată anterioară, a elaborat principalele caracteristici ale unui plan care implică oprirea sau reducerea activităților întreprinderii achiziționate şi prevede:

(i) vărsarea de indemnități personalului întreprinderii achiziționate, pentru a reduce (anula) locurile de muncă;

(ii) închiderea de instalații ale întreprinderii achiziționate;

(iii) suprimarea liniilor de producție ale întreprinderii achiziționate; sau

(iv) rezilierea contractelor întreprinderii care sunt în situația de a se termina în pierderi, deoarece cumpărătorul a informat cealaltă parte, la data achiziției sau la o dată anterioară, că respectivele contracte vor fi reziliate;

(b) anunțând principalele caracteristici ale planului, la data achiziției sau la o dată anterioară, a creat pentru persoanele vizate o aşteptare bazată pe faptul că ea va pune în operă planul; şi

(c) într-un termen de trei luni, începând de la data achiziției sau, dacă aceasta este anterioară, la data aprobării situațiilor financiare anuale, a dezvoltat aceste principale caracteristici într-un plan detaliat şi formalizat ce indică cel puțin:

(i) activitatea sau partea din activitate vizată;

(ii) principalele zone afectate;

(iii) localizarea, funcția şi numărul aproximativ al membrilor personalului care vor fi indemnizați, în numele terminării contractului lor de muncă;

(iv) plățile care vor fi angajate; şi

(v) data la care planul va fi pus în operă.

Orice provizion contabilizat conform prezentului alineat trebuie să acopere numai costul elementelor enumerate de la (a)(i) la (a) (iv).

1.3.5. Afectarea costului de achiziție (Allocation of cost of acquisition)

Prelucrarea de referință

Activele și datoriile identificabile, contabilizate conform celor prezentate în subparagraful anterior, trebuie să fie evaluate la o mărime egală cu:

(a) valoarea justă a activelor şi a datoriilor identificabile achiziționate la data operației de schimb, la nivelul părții de interes obținut de cumpărător în operația de schimb; și

(b) partea minoritarilor în valorile contabile anterioare achiziției activelor și datoriilor identificabile ale filialei.

Orice goodwill negativ trebuie să fie contabilizat conform prezentei norme.

Costul de achiziție este afectat activelor şi datoriilor prin referire la valoarea justă la data operației de schimb. Totuşi, costul achiziției nu corespunde decât procentajului activelor şi datoriilor identificabile achiziționate de cumpărător. Ca atare, atunci când un cumpărător nu achiziționează totalitatea (mai puțin decât totalitatea) acțiunilor celeilalte întreprinderi, interesele minoritare ce rezultă sunt evaluate pe baza părții ce revine minoritarilor în valoarea contabilă anterioară achiziției activului net identificabil al filialei. Se procedează astfel, deoarece partea minoritarilor nu a făcut parte din operația de schimb care vizează să efectueze achiziția.

Cealaltă prelucrare autorizată

Activele şi datoriile identificabile, contabilizate conform celor prezentate în subparagraful anterior, trebuie să fie evaluate la valoarea lor justă la data achiziției. Orice goodwill sau goodwill negativ trebuie să fie contabilizat conform prezentei norme. Orice interes minoritar trebuie să fie evaluat pe baza părții minoritarilor în valorile juste ale activelor şi datoriilor identificabile.

Conform acestei abordări, activul net identificabil, pe care cumpărătorul l-a luat sub control, figurează la valoarea justă, indiferent că respectivul cumpărător a achiziționat tot capitalul celeilalte întreprinderi sau numai o parte din acesta, sau că el a achiziționat direct activele. Ca atare, orice interes minoritar este evaluat pe baza părții minoritarilor în valorile juste ale activului net identificabil al filialei.

1.3.6. Cumpărările de acțiuni succesive (Succesive share purchases)

O achiziție poate să conțină mai mult decât o operație de schimb, de exemplu atunci când ea se efectuează pe etape, prin cumpărări succesive în bursă. Într-un astfel de caz, fiecare operație importantă este tratată separat, pentru determinarea valorii juste a activelor şi datoriilor identificabile şi pentru determinarea mărimii oricărui goodwill sau goodwill negativ ce provine din această operație. Această prelucrare conduce la o comparare, la nivelul fiecărei etape, a costului luărilor în participație individuale cu partea de interese a cumpărătorului în valorile juste ale activelor şi datoriilor identificabile achiziționate, cu ocazia fiecărei etape importante.

Atunci când o achiziție se efectuează prin cumpărări succesive, valorile juste ale activelor şi datoriilor identificabile pot să varieze la data fiecărei operații de schimb. Dacă toate activele şi datoriile identificabile relative la o achiziție sunt corectate în vederea aducerii la valoarea justă aplicabilă momentului cumpărărilor succesive, orice ajustare a părții de interes deținută anterior de către cumpărător este o reevaluare şi este contabilizată ca atare.

Înainte de a putea fi calificată ca achiziție, o operație poate să fie calificată drept participare într-o întreprindere asociată, și să fie contabilizată prin aplicarea metodei de punere în echivalență, conform normei IAS 28. În acest caz, determinarea valorii juste a activelor și a datoriilor identificabile achiziționate și contabilizarea goodwill-ului sau a goodwill-ului negativ se produc, prin convenție, începând cu data la care este aplicată metoda de punere în echivalență. Atunci când participarea nu a fost calificată anterior drept participare într-o întreprindere asociată, valoarea justă a activelor și datoriilor identificabile este determinată la data fiecărei etape importante, iar goodwill-urile sau goodwill-urile negative sunt contabilizate începând cu data achiziției.

1.3.7. Determinarea valorii juste a activelor și a datoriilor identificabile achiziționate (Determining the fair values of assets and liabilities acquired)

În continuare, sunt prezentate indicațiile generale ce permit să se stabilească valoarea justă a activelor și a datoriilor identificabile achiziționate:

(a) titlurile negociabile pe o piață, la valoarea lor actuală de piață;

(b) titlurile negociabile pe o piață, la valori estimate care iau în considerare caracteristici, ca de exemplu ratele curs/beneficiu (price earnings ratios), randamentele privind dividendele (dividend yields) și ratele de creștere așteptate (expected growth rates) ale titlurilor comparabile referitoare la întreprinderile ce au caracteristici similare;

(c) creanțele, la valoarea actualizată a mărimilor de recuperat, determinată pe baza ratelor dobânzii actuale adecvate, diminuată, dacă este cazul, cu corectările de valoare pentru nerecuperabilitate și costurile de recuperare; totuși, atunci când diferența între mărimea nominală a creanței și mărimea sa actualizată nu este semnificativă, actualizarea nu este cerută pentru creanțele pe termen scurt;

(d) stocurile:

(i) produsele finite și mărfurile, la prețul de vânzare diminuat cu suma (a) costurilor de ieșire și (b) a unei marje rationale pentru remunerarea efortului de vânzare al cumpărătorului, pe baza marjei constatate pentru produsele finite și mărfurile similare;

(ii) lucrările în curs, la prețul de vânzare al produselor finite, diminuat cu suma (a) costurilor pentru terminare, (b) costurilor de ieșire și (c) unei marje rationale asupra costurilor ce au rămas să fie angajate pentru terminare și vânzare, pe baza marjei constatate pentru produse finite similare; și

(iii) materiile prime, la costul de înlocuire actual;

(e) terenurile și construcțiile, la valoarea lor de piață;

(f) instalațiile și echipamentele, la valoarea de piață, determinată în mod normal prin aprecierea experților. Atunci când nu se dispune de nici o indicație a valorii de piață, din motive legate de natura specializată a instalațiilor și echipamentelor sau pentru că aceste bunuri sunt vândute rar, exceptând cazul unui transfer de activitate, ele sunt evaluate la costul lor de înlocuire din care s-au dedus amortizările;

(g) imobilizările necorporale, așa cum sunt ele definite în cadrul normei IAS 38, la valoarea justă determinată:

(i) prin referire la o piață activă, așa cum este ea definită în cadrul normei IAS 38; și

(ii) în absența unei piețe active, pe o bază ce reflectă mărimea pe care întreprinderea ar fi plătit-o pentru activ, într-o tranzacție între părți ce cad de acord și sunt bine informate, efectuată în condiții de concurență normală, bazându-ne pe cea mai bună informație disponibilă (pentru comentarii complementare privind determinarea valorii juste a unei imobilizări necorporale achiziționate în cadrul unei grupări de întreprinderi, a se vedea norma IAS 38);

(h) activele sau datoriile nete legate de avantajele personalului, pentru regimul cu prestații definite, la valoarea actualizată a obligației în numele prestațiilor definite, diminuată cu valoarea justă a activelor regimului; totuși, un activ nu este contabilizat decât în măsura în care este probabil ca întreprinderea să poată dispune sub formă de rambursări, de regimul sau de o diminuare a cotizațiilor sale viitoare;

(i) activele și pasivele de impozite, la mărimea creditului de impozit legat de deficitul fiscal sau de impozitele de plătit privind rezultatul net, apreciată în perspectiva entității grupate sau a grupului rezultat din achiziție; activul sau pasivul de impozit este determinat după constatarea efectului de impozit legat de prelucrarea activelor și datoriilor identificabile la valoarea lor justă; activul sau pasivul de impozit nu este actualizat; activele de impozit includ orice activ de impozit amânat al cumpărătorului, care nu ar fi fost contabilizat înaintea achiziției, dar care, datorită grupării de întreprinderi, răspunde, de acum înainte, criteriilor de contabilizare ale normei IAS 12.

(j) furnizorii și efectele de plătit, împrumuturile pe termen lung, datoriile, cheltuielile de plătit și alte elemente de plătit, la valoarea actualizată a sumelor de plătit pentru stingerea datoriei, determinată în funcție de ratele dobânzii actuale adecvate; totuși, atunci când diferența între mărimea nominală a datoriei și mărimea actualizată nu este semnificativă, actualizarea nu este solicitată pentru datoriile pe termen scurt;

(k) contractele în pierdere și alte datorii identificabile ale întreprinderii achiziționate, la valoarea actualizată a sumelor de plătit pentru stingerea obligației, determinată în funcție de ratele dobânzii actuale adecvate; și

(l) provizioanele pentru oprirea sau reducerea activităților întreprinderii achiziționate, care sunt contabilizate, la o mărime determinată, conform normei IAS 37.

Unele dintre indicațiile prezentate mai sus presupun ca valorile juste să fie determinate prin actualizare. Atunci când indicațiile nu menționează că s-a recurs la actualizare, aceasta poate să fie sau nu utilizată pentru determinarea valorilor juste ale activelor și datoriilor identificabile.

Dacă valoarea justă a unei imobilizări necorporale nu poate să fie evaluată prin referire la o piață activă (așa cum aceasta este definită în cadrul normei IAS 38), mărimea contabilizată pentru această imobilizare necorporală, la data achiziției, trebuie să fie limitată la o mărime ce nu creează un goodwill negativ sau care nu majorează un goodwill negativ, generat cu ocazia achiziției.

1.3.8. Goodwill-ul generat prin achiziție (Goodwill arising on acquisition)

Contabilizare și evaluare (Recognition and measurement)

Orice excedent al costului de achiziție față de partea de interese a cumpărătorului în valoarea justă a activelor și a datoriilor identificabile achiziționate, la data operației de schimb, trebuie să fie descrisă ca fiind un goodwill și contabilizată în categoria activelor.

Goodwill-ul generat prin achiziție reprezintă o plată efectuată de cumpărător, ca urmare a anticipării avantajelor economice viitoare. Avantajele economice viitoare pot să rezulte dintr-o sinergie între activele identificabile achiziționate sau din active, care, luate individual, nu îndeplinesc criteriile de contabilizare în situațiile financiare, dar pentru care cumpărătorul este dispus să efectueze o plată în cadrul achiziției.

Goodwill-ul trebuie să fie contabilizat la costul său diminuat cu suma amortizărilor și suma pierderilor de valoare.

Amortizarea (Amortisation)

Goodwill-ul trebuie să fie amortizat în mod sistematic, pe durata sa de utilitate. Durata de amortizare trebuie să reflecte cea mai bună estimare a perioadei în timpul căreia se așteaptă ca întreprinderea să obțină avantaje economice viitoare. Există o prezumție, care poate să fie respinsă, conform căreia durata de utilitate a goodwill-ului nu depășește douăzeci de ani, începând cu momentul contabilizării sale inițiale.

Modul de amortizare utilizat trebuie să traducă ritmul așteptat al consumării avantajelor economice viitoare ce rezultă din goodwill. Exceptând situația în care ar exista elemente probante și convingătoare conform cărora ar fi mai adecvat un alt mod de amortizare, în contextul dat, trebuie să fie aplicată metoda lineară.

Amortizarea fiecărui exercițiu trebuie să fie contabilizată la cheltuieli.

Cu timpul, goodwill-ul se diminuează, reflectând o micșorare a potențialului său de serviciu. În unele cazuri, valoarea goodwill-ului nu se diminuează în timp. Aceasta se datorează faptului că potențialul de avantaje economice achiziționate inițial este înlocuit progresiv prin potențialul de avantaje economice ce rezultă din ameliorări ulterioare ale goodwill-ului. Altfel spus, goodwill-ul care a fost achiziționat este înlocuit, în mod progresiv, printr-un goodwill generat de întreprindere (intern). Norma IAS 38 "Imobilizările necorporale" interzice contabilizarea la active a goodwill-ului generat de întreprindere (intern). Ca atare, se convine ca goodwill-ul să se amortizeze în mod sistematic, pe durata sa de utilitate ce exprimă cea mai bună estimare.

Pentru determinarea duratei de utilitate a goodwill-ului, trebuie să fie luați în considerare numeroși factori, în special:

(a) natura și durata de viață previzibilă a întreprinderii achiziționate;
(b) stabilitatea și durata de viață previzibilă a sectorului de activitate căruia îi corespunde goodwill-ul;
(c) informațiile privind caracteristicile goodwill-ului în întreprinderile sau sectoarele de activitate similare și ciclurile de viață tip ale întreprinderilor similare;
(d) efectele demodării produselor, modificărilor în cerere și ale altor factori economici asupra întreprinderii achiziționate;

(e) speranța de viață profesională a persoanelor sau grupurilor de salariați și problema de a ști dacă întreprinderea achiziționată ar putea să fie administrată în mod eficace de o altă echipă managerială;
(f) nivelul cheltuielilor de menținere sau al finanțărilor solicitate pentru obținerea avantajelor economice viitoare așteptate de la întreprinderea achiziționată și capacitatea și intenția întreprinderii de a atinge acest nivel;
(g) acțiunile așteptate din partea concurenților sau a concurenților potențiali; și
(h) durata controlului asupra întreprinderii achiziționate și dispozițiile legale, reglementare sau contractuale ce afectează durata sa de utilitate.

Datorită faptului că goodwill-ul reprezintă, printre altele, avantaje economice viitoare ce rezultă din sinergiile sau din activele care nu pot să fie contabilizate distinct, este dificil să se estimeze durata de utilitate. Aceste estimări devin mai puțin fiabile, pe măsură ce durata de utilitate crește. Prezumția reținută în prezenta normă este că durata de utilitate a goodwill-ului nu depășește în mod normal douăzeci de ani, începând cu data contabilizării sale inițiale.

În cazuri rare, pot să existe elemente probante și convingătoare conform cărora durata de utilitate a goodwill-ului va avea o durată specifică mai mare de douăzeci de ani. Cu toate că exemplele sunt dificil de găsit, cazul de mai sus poate să apară atunci când goodwill-ul este atât de clar legat de un activ identificabil sau de un grup de active identificabile, încât să ne putem aștepta, în mod rațional, ca el să genereze beneficii cumpărătorului, pe durata de utilitate a acestui activ sau a acestui grup de active identificabile. În aceste cazuri, prezumția conform căreia durata de utilitate a goodwill-ului nu depășește douăzeci de ani este respinsă, și întreprinderea:

(a) amortizează goodwill-ului pe durata sa de utilitate cel mai bine estimată;
(b) estimează valoarea recuperabilă a goodwill-ului cel puțin o dată pe an, pentru a identifica orice pierdere de valoare; și
(c) indică motivele pentru care este respinsă prezumția, cât și factorul (factorii) care a(au) jucat un rol important în determinarea duratei de utilitate a goodwill-ului.

Durata de utilitate a goodwill-ului este totdeauna finită.

Incertitudinea justifică o politică de prudență în estimarea duratei de utilitate a goodwill-ului, dar ea nu justifică estimarea unei durate mici de utilitate care nu este realistă.

Nu vor exista decât rar (poate niciodată) elemente probante și convingătoare care să justifice utilizarea unui alt mod de amortizare a goodwill-ului decât cel linear, în special dacă acest alt mod conduce la un cumul al amortizărilor mai mic decât cel obținut prin modul linear. Modul de amortizare este aplicat de o manieră coerentă de la un exercițiu la altul, exceptând situația în care s-a schimbat ritmul așteptat al avantajelor economice ale goodwill-ului.

Cu ocazia contabilizării unei achiziții, pot să apară circumstanțe în care goodwill-ul generat prin achiziție nu reflectă avantajele economice viitoare așteptate de cumpărător. De exemplu, din momentul negocierii prețului de achiziție, s-a putut produce o scădere a fluxurilor de trezorerie viitoare așteptate ale activului net identificabil achiziționat. În acest caz, întreprinderea procedează la un test de depreciere a goodwill-ului, conform normei IAS 36 "Deprecierea activelor", și contabilizează, în consecință, orice pierdere de valoare.

Durata şi modul de amortizare trebuie să fie reexaminate cel puţin la închiderea fiecărui exerciţiu. Dacă durata de utilitate aşteptată a goodwill-ului este sensibil diferită de estimările anterioare, trebuie să fie modificată, în consecinţă, durata de amortizare. Dacă ritmul aşteptat al avantajelor economice ale goodwill-ului a cunoscut o schimbare importantă, pentru a se traduce în fapt noul ritm trebuie să fie modificat şi modul de amortizare. Aceste schimbări trebuie să fie contabilizate ca schimbări de estimări contabile, conform normei IAS 8, prin ajustarea cheltuielilor cu amortizările exerciţiului în cauză (curent) şi exerciţiilor viitoare.

Recuperabilitatea valorii contabile – Pierderile de valoare (Recoverability of the carrying amount – impairment losses)

Pentru a determina dacă goodwill-ul a pierdut din valoare, întreprinderea aplică norma IAS 36. Această normă explică modul în care o întreprindere reexaminează valoarea contabilă a activelor sale, cum determină valoarea recuperabilă a unui activ şi când contabilizează sau reia (diminuează) o pierdere de valoare.

Dincolo de dispoziţiile de urmat privind norma IAS 36, o întreprindere trebuie, cel puţin la închiderea fiecărui exerciţiu, să estimeze conform acestei norme (IAS 36), valoarea recuperabilă a goodwill-ului care este amortizat pe o durată mai mare de douăzeci de ani, începând de la contabilizarea sa iniţială, chiar dacă nu există nici un indiciu privind o pierdere de valoare.

Uneori, este dificil să se stabilească dacă goodwill-ul a pierdut din valoare, în special dacă durata sa de utilitate este lungă. Ca atare, prezenta normă impune, cel puţin un calcul anual al valorii recuperabile a goodwill-ului, dacă durata sa de utilitate este mai mare de douăzeci de ani, începând cu momentul contabilizării sale iniţiale.

Obligaţia de a efectua un test anual de depreciere a goodwill-ului se aplică de fiecare dată când durata actuală totală de utilitate estimată a goodwill-ului depăşeşte douăzeci de ani începând cu momentul contabilizării sale iniţiale. În consecinţă, dacă durata de utilitate a goodwill-ului ar fi fost estimată ca fiind mai mică de douăzeci de ani, cu ocazia contabilizării sale iniţiale, dar dacă durata sa de utilitate estimată este ulterior majorată şi depăşeşte douăzeci de ani, începând cu momentul contabilizării sale iniţiale, întreprinderea efectuează testul de depreciere şi furnizează informaţiile impuse.

1.3.9. Goodwill-ul negativ generat prin achiziţie (Negative goodwill arising on acquisition)

Contabilizare şi evaluare (Recognition and measurement)

Orice excedent, la data operaţiei de schimb, a părţii de interese a cumpărătorului în valorile juste ale activelor şi datoriilor identificabile achiziţionate, faţă de costul de achiziţie, trebuie să fie contabilizat ca goodwill negativ.

Existenţa unui goodwill negativ poate să indice că activele identificabile au fost supraevaluate şi că datoriile identificabile au fost omise sau subevaluate. Înainte de a contabiliza un goodwill negativ, este important să se asigure că nu apare cazul acesta.

În măsura în care goodwill-ul negativ corespunde pierderilor şi cheltuielilor viitoare aşteptate identificate, în planul de achiziţie al cumpărătorului, care pot să fie evaluate în mod fiabil, dar care nu reprezintă la data achiziţiei datorii identificabile, această fracţiune a goodwill-ului negativ trebuie să fie contabilizată la venituri, în contul

de profit şi pierdere, atunci când sunt contabilizate pierderile şi cheltuielile viitoare. Dacă aceste pierderi şi cheltuieli viitoare identificabile nu sunt contabilizate în cursul exercițiului aşteptat, goodwill-ul negativ trebuie să fie tratat în conformitate cu cele exprimate în alineatul următor.

În măsura în care goodwill-ul negativ nu corespunde pierderilor şi cheltuielilor viitoare identificabile aşteptate ce pot să fie evaluate în mod fiabil, la data achiziției, acesta trebuie să fie contabilizat la venituri, în contul de profit şi pierdere, de maniera următoare:

(a) mărimea goodwill-ului negativ care nu depăşeşte valorile juste ale activelor nemonetare identificabile achiziționate trebuie să fie contabilizată la venituri, în mod sistematic, pe durata de utilitate medie ponderată (rămasă) a activelor amortizabile identificabile achiziționate ; şi

(b) mărimea goodwill-ului negativ care depăşeşte valorile juste ale activelor nemonetare identificabile achiziționate trebuie să fie contabilizată imediat la venituri.

În măsura în care goodwill-ul negativ nu corespunde pierderilor şi cheltuielilor viitoare aşteptate care au fost identificate în planul de achiziție al cumpărătorului şi care pot să fie evaluate în mod firesc, goodwill-ul negativ este un profit ce este contabilizat la venituri atunci când sunt consumate avantajele economice viitoare încorporate în activele amortizabile identificabile achiziționate. În cazul activelor monetare, profitul este contabilizat imediat la venituri.

Prezentare (Presentation)

Un goodwill negativ trebuie să fie prezentat ca element de deducere din activele întreprinderii ce prezintă situațiile financiare, în aceeaşi rubrică a bilanțului ca şi goodwill-ul.

1.3.10. Ajustările prețului de achiziție ce depind de evenimentele viitoare (Adjustments to purchase consideration contingent on future events)

Atunci când un contract de achiziție prevede o ajustare a prețului de achiziție ce depinde de unul sau mai multe evenimente viitoare, mărimea ajustării trebuie să fie inclusă în costul de achiziție la data achiziției, dacă această ajustare este probabilă şi dacă mărimea sa poate să fie evaluată în mod fiabil.

Contractele de achiziție pot să prevadă ca prețul de achiziție să fie ajustat în funcție de unul sau mai multe evenimente viitoare. Ajustările pot să fie subordonate menținerii sau realizării, cu ocazia exercițiilor viitoare, a unui nivel de rentabilitate specificat sau menținerii prețului de piață al titlurilor emise pentru remunerarea achiziției.

Cu ocazia contabilizării inițiale a unei achiziții, este posibil, în general, să se estimeze mărimea oricărei ajustări a prețului de achiziție, chiar dacă există o anumită incertitudine, fără să fie afectată fiabilitatea informațiilor. Dacă evenimentele viitoare nu au loc sau dacă este necesar să se revadă estimarea, costul de achiziție este ajustat, cu un efect corespondent, după caz, asupra goodwill-ului sau goodwill-ului negativ.

1.3.11. Modificările ulterioare ale costului de achiziție (Subsequent changes in cost of acquisition)

Costul de achiziție trebuie să fie ajustat atunci când o eventualitate ce afectează mărimea prețului de achiziție se realizează posterior datei achiziției, astfel încât plata mărimii în cauză este probabilă și când este posibil, în acest sens, să se efectueze o estimare fiabilă.

Condițiile unei achiziții pot să prevadă o ajustare a prețului de achiziție dacă, posterior achiziției, rezultatele întreprinderii achiziționate sunt mai mari sau mai mici decât un nivel convenit. Atunci când, ulterior, ajustarea devine probabilă și când este posibil să se efectueze o estimare fiabilă a mărimii sale, cumpărătorul asimilează complementul de preț unei ajustări a costului de achiziție, cu un efect corespondent, după caz, asupra goodwill-ului sau goodwill-ului negativ.

În anumite circumstanțe, cumpărătorul poate să fie obligat să despăgubească, ulterior, vânzătorul, pentru a compensa o reducere a prețului de achiziție. Acest caz apare atunci când cumpărătorul a garantat prețul de piață al titlurilor sau al datoriilor emise în numele remunerării și trebuie să procedeze la o nouă emisiune de titluri sau de datorii, pentru a reconstitui costul de achiziție inițial determinat. În astfel de cazuri nu apare o creștere a costului de achiziție și, ca atare, nu este necesară ajustarea goodwill-ului sau goodwill-ului negativ. În locul acestor fenomene, creșterea titlurilor sau a datoriilor emise reprezintă o reducere a primei de emisiune sau o creștere a primei de rambursare constatate cu ocazia emisiunii inițiale.

1.3.12. Identificarea sau schimbările valorii activelor și datoriilor identificabile ulterior achiziției (Subsequent identification or changes in value of identifiable asset and liabilities)

Activele și datoriile identificabile, care sunt achiziționate, dar care nu satisfac criteriile prezentate în subparagraful "Contabilizarea activelor și datoriilor identificabile", trebuie să fie contabilizate ulterior, din momentul în care ele satisfac aceste criterii. Valorile contabile ale activelor și datoriilor identificabile achiziționate trebuie să fie ajustate atunci când, posterior achiziției, prin indicații complementare, se permite să se procedeze la estimarea mărimilor afectate acestor active și datorii identificabile, cu ocazia contabilizării inițiale a achiziției. De asemenea, mărimea afectată goodwill-ului, sau goodwill-ului negativ, trebuie să fie ajustată, dacă este necesar, în măsura în care:

(a) ajustarea nu are ca efect estimarea valorii contabile a goodwill-ului, dincolo de valoarea sa recuperabilă, așa cum este ea definită în norma IAS 36;

(b) această ajustare este efectuată înaintea terminării primului exercițiu contabil anual deschis după achiziție (cu unele excepții);

în celelalte cazuri, ajustările operate asupra activelor și datoriilor identificabile trebuie să fie contabilizate la venituri sau la cheltuieli.

Activele şi datoriile identificabile ale unei întreprinderi achiziţionate pot să nu fi fost cumpărate cu ocazia achiziţiei, pentru că nu satisfac criteriile de contabilizare a activelor şi datoriilor identificate sau deoarece cumpărătorul ignoră existenţa lor. De asemenea, valorile juste atribuite, la data achiziţiei, activelor şi datoriilor identificabile achiziţionate poate ar trebui să fie ajustate, în măsura în care se dispune de indicaţii complementare care să ajute la estimarea valorii activului sau a datoriei identificabil(ă) la data achiziţiei. Atunci când activele şi datoriile sunt contabilizate sau când valorile contabile sunt ajustate după terminarea primului exerciţiu anual (excluzând perioadele intermediare) deschis după achiziţie, va fi contabilizat(ă) un venit sau o cheltuială, şi nu o ajustare a goodwill-ului sau a goodwill-ului negativ. Cu toate că durata sa este arbitrară, această perioadă evită ca goodwill-ul şi goodwill-ul negativ să fie nedefinit reestimată şi ajustată.

Conform celor spuse anterior, valoarea contabilă a goodwill-ului (goodwill-ului negativ) este ajustată dacă, de exemplu, un activ identificabil achiziţionat pierde din valoarea sa înaintea terminării primului exerciţiu contabil anual deschis după achiziţie şi dacă pierderea de valoare nu este legată de evenimente specifice sau de schimbări de circumstanţe ce survin după data achiziţiei.

Atunci când posterior achiziţiei, dar înainte de terminarea primului exerciţiu contabil anual deschis după achiziţie, cumpărătorul ia cunoştinţă despre existenţa unei datorii care există la data achiziţiei sau despre o pierdere de valoare nelegată de evenimente specifice sau de schimbări de circumstanţe ce survin după data achiziţiei, goodwill-ul nu este majorat dincolo de valoarea sa recuperabilă, determinată conform normei IAS 36.

Dacă provizioanele relative la oprirea sau la reducerea activităţilor întreprinderii achiziţionate au fost contabilizate conform celor expuse în subparagraful "Contabilizarea activelor şi datoriilor identificabile", ele trebuie să fie reluate (diminuate) dacă, şi numai dacă:

(a) ieşirea (reducerea) avantajelor economice nu mai este probabilă; sau

(b) planul detaliat şi formalizat nu este pus în operă:

(i) în maniera indicată în planul detaliat şi formalizat;

(ii) în intervalul de timp indicat în planul detaliat şi formalizat.

Această reluare trebuie să se realizeze printr-o ajustare a goodwill-ului sau goodwill-ului negativ (şi a intereselor minoritare, dacă este cazul), astfel încât să nu fie contabilizat, în acest nume, nici un venit sau nici o cheltuială. Mărimea ajustată a goodwill-ului trebuie să fie amortizată de maniera prospectivă pe durata sa de utilitate ce a mai rămas.

În mod normal, nici o ajustare ulterioară nu este necesară în numele provizioanelor contabilizate conform subparagrafului indicat mai sus, deoarece planul detaliat şi formalizat trebuie să precizeze cheltuielile ce vor fi angajate. Dacă aceste cheltuieli (părţi) nu s-au angajat (produs) pe parcursul perioadei aşteptate sau dacă nu ne mai aşteptăm ca ele să se producă, se convine să se ajusteze provizionul relativ la oprirea sau la reducerea activităţilor întreprinderii achiziţionate şi să se procedeze la o ajustare corespondentă mărimii goodwill-

ului sau goodwill-ului negativ (și a intereselor minoritare, dacă este cazul). Dacă, după aceea, trebuie să fie contabilizată o obligație conform normei IAS 37, întreprinderea înregistrează o cheltuială corespondentă.

1.4. Punerea în comun a intereselor (Uniting of interests)

Contabilizarea punerii în comun a intereselor (Accounting for uniting of interests)

O punere în comun a intereselor trebuie să fie contabilizată conform metodei punerii în comun a intereselor așa cum este ea descrisă în cele ce urmează.

Atunci când se aplică metoda de punere în comun a intereselor, pentru exercițiul în cursul căruia se produce gruparea și pentru exercițiile prezentate cu titlu comparativ, elementele situațiilor financiare ale întreprinderilor ce se grupează trebuie să fie incluse în situațiile financiare ale întreprinderilor grupate, ca și când ele ar fi fost grupate din momentul deschiderii primului exercițiu prezentat. Situațiile financiare ale unei întreprinderi nu trebuie să integreze o punere în comun a intereselor la care aceasta participă, dacă data punerii în comun a intereselor se situează după data bilanțului cel mai recent ce figurează în situațiile financiare.

Orice diferență între, pe de o parte, mărimea înregistrată în calitate de capital emis, la care se adaugă orice complement de preț sub formă de trezorerie sau de alte active și, pe de altă parte, mărimea înregistrată în calitate de capital achiziționat, trebuie să fie imputată capitalurilor proprii.

Substanța (realitatea economică) a unei puneri în comun a intereselor se referă la faptul că nu a avut loc nici o achiziție, și că s-a urmărit o împărțire reciprocă a riscurilor și avantajelor care existau înainte de gruparea întreprinderilor. Recursul la metoda punerii în comun de interese ține cont de acest fapt contabilizând întreprinderile grupate ca și când fiecare întreprindere ar urmări activitatea sa ca înainte, cu toate că ele sunt deținute și administrate conjunctiv (în comun) începând cu această operație. Ca atare, cu ocazia cumulării situațiilor financiare ale fiecărei întreprinderi, sunt aduse numai modificări minore.

Fiind dat că o punere în comun a intereselor conduce la o singură întreprindere grupată, aceasta adoptă un ansamblu unic și uniform de metode contabile. Ca atare, entitatea grupată contabilizează activele, datoriile și capitalurile proprii ale întreprinderilor ce se grupează la valoarea lor contabilă, corectată numai de retratările de omogenizare a metodelor contabile ale întreprinderilor ce se grupează și de aplicare a acestor metode la ansamblul exercițiilor prezentate. Cu acest prilej, nu este contabilizat nici un goodwill nou, sau goodwill negativ. De asemenea, efectele ansamblului operațiilor între întreprinderile ce se grupează, indiferent că ele se produc înainte sau după punerea în comun a intereselor, sunt eliminate cu ocazia întocmirii situațiilor financiare ale entității grupate.

Cheltuielile angajate în cadrul unei puneri în comun a intereselor trebuie să fie contabilizate în contul de profit și pierdere al exercițiului în cursul căruia ele au fost angajate.

Cheltuielile angajate în cadrul unei puneri în comun a intereselor cuprind cheltuieli de înregistrare, costurile relative la informarea acționarilor, onorariile celor ce inițiază afaceri și ale consultanților, și salariile și alte cheltuieli relative la serviciile salariaților ce intervin în operația de grupare a întreprinderilor. De asemenea, ele conțin toate costurile și pierderile generate în cadrul grupării operațiilor întreprinderilor ce au participat la acest proces.

1.5. Ansamblul grupărilor de întreprinderi (All business combinations)

Impozitele asupra rezultatului

În unele țări, metoda de contabilizare a grupărilor de întreprinderi poate să fie diferită de cea aplicabilă în cazul legislațiilor lor referitoare la impozitele asupra rezultatelor. Orice pasiv de impozit amânat și orice activ de impozit amânat ce rezultă din aceste operații este contabilizat conform normei IAS 12.

Avantajul potențial generat de reporturile de pierderi fiscale sau din alte active de impozit amânat ale unei întreprinderi achiziționate, care nu au fost contabilizate ca activ identificabil de către cumpărător, la data achiziției, poate să fie realizat ulterior. Atunci când acest fapt se produce, cumpărătorul contabilizează avantajul la venituri, conform normei IAS 12. Mai mult, cumpărătorul:

(a) ajustează valoarea brută și valoarea cumulată a amortizărilor goodwill-ului, în funcție de mărimile care ar fi fost înregistrate, dacă activul de impozit amânat ar fi fost contabilizat;

(b) contabilizează reducerea valorii nete contabile a goodwill-ului la cheltuieli.

Totuși, această procedură nu trebuie nici să creeze goodwill negativ, nici să majoreze valoarea contabilă a goodwill-ului negativ existent.

1.6. Informațiile de furnizat (Disclosure)

Pentru ansamblul grupărilor de întreprinderi, în situațiile financiare ale exercițiului în cursul căruia a avut loc gruparea, trebuie să fie furnizate următoarele informații:

(a) numele și descrierile întreprinderilor ce se grupează;

(b) metoda de contabilizare a grupării;

(c) data efectului contabil al grupării; și

(d) orice activitate ce rezultă din grupare, față de care întreprinderea a decis să se separe.

Pentru o grupare de întreprinderi care constituie o achiziție, în situațiile financiare ale exercițiului în cursul căruia a avut loc achiziția trebuie să figureze următoarele informații suplimentare:

(a) procentajul achiziționat din acțiunile ce au drept de vot; și

(b) costul de achiziție și o descriere a prețului de achiziție plătit sau a cărui plată este eventuală.

Pentru goodwill, situațiile financiare trebuie să menționeze:

(a) durata (duratele) de amortizare adoptată/e;

(b) dacă goodwill-ul este amortizat pe o perioadă mai mare de douăzeci de ani, motivele pentru care este respinsă prezumția conform căreia durata de utilitate a goodwill-ului nu depășește douăzeci de ani, începând cu momentul contabilizării sale inițiale; în expunerea acestor motive, întreprinderea trebuie să descrie factorul/factorii ce au jucat un rol important în determinarea duratei de utilitate a goodwill-ului;

(c) dacă goodwill-ul nu este amortizat pe baza metodei lineare, metoda reținută și motivul pentru care această metodă este mai adecvată decât metoda de amortizare liniară;

(d) postul (posturile) contului de profit și pierdere în care este înscrisă amortizarea goodwill-ului; și

(e) o comparație între valoarea contabilă a goodwill-ului la deschiderea și la închiderea exercițiului, care să arate:

(i) valoarea brută și valoarea cumulată a amortizărilor (grupată cu valoarea cumulată a pierderilor de valoare) la deschiderea exercițiului;

(ii) orice goodwill suplimentar contabilizat în cursul exercițiului;

(iii) orice ajustare ce rezultă din identificarea sau din schimbările de valoare a activelor și datoriilor identificabile posterioare achiziției;

(iv) orice goodwill scos din evidență ca urmare a ieșirii, în cursul exercițiului, a întregii activități sau a unei părți din aceasta (este vorba despre activitatea de care el se leagă);

(v) amortizarea contabilizată în cursul exercițiului;

(vi) pierderile de valoare, contabilizate în cursul exercițiului, conform normei IAS 36 (dacă aceste pierderi de valoare apar);

(vii) pierderile de valoare reluate în cursul exercițiului conform normei IAS 36 (dacă aceste reluări apar);

(viii) celelalte variații ale valorii contabile în cursul exercițiului (dacă astfel de variații apar); și

(ix) valoarea brută și valoarea cumulată a amortizărilor (grupată cu valoarea cumulată a pierderilor de valoare) la închiderea exercițiului.

Informarea comparativă nu este impusă.

Atunci când o întreprindere descrie factorul (factorii) ce a(u) jucat un rol important în determinarea duratei de utilitate a goodwill-ului care este amortizat pe o durată mai mare de douăzeci de ani, întreprinderea ia în considerare lista factorilor enumerați în subparagraful "Goodwill-ul generat de achiziție".

O întreprindere furnizează informații privind goodwill-ul depreciat, conform normei IAS 36, ca un complement al informațiilor impuse în alineatele anterioare.

Pentru goodwill-ul negativ, situațiile financiare trebuie să indice:

(a) în măsura în care goodwill-ul negativ este tratat conform subparagrafului "Goodwill-ul negativ generat de achiziție", o descriere, mărimea și scadențarul pierderilor și cheltuielilor viitoare așteptate;
(b) durata în care goodwill-ul negativ este contabilizat la venituri;
(c) postul (posturile) contului de profit și pierdere prin care goodwill-ul negativ este contabilizat la venituri; și
(d) o comparație între valoarea contabilă a goodwill-ului negativ la deschiderea și la închiderea exercițiului ce ilustrează:
  (i) valoarea brută a goodwill-ului negativ și mărimea cumulată a goodwill-ului negativ deja contabilizat la venituri, la deschiderea exercițiului;
  (ii) orice goodwill negativ suplimentar contabilizat în cursul exercițiului;
  (iii) orice ajustare ce rezultă din identificarea sau din schimbarea valorii activelor și datoriilor identificabile posterioare achiziției;
  (iv) orice goodwill negativ scos din evidență datorită ieșirii totale sau parțiale a activității de care acesta se leagă, în cursul exercițiului;
  (v) goodwill-ul negativ contabilizat la venituri în cursul exercițiului, prin indicarea separată a părții goodwill-ului negativ contabilizat la venituri, conform celor prezentate în subparagraful "Goodwill-ul negativ generat prin achiziție" (dacă astfel de schimbări au loc); și
  (vi) valoarea brută a goodwill-ului negativ deja contabilizat la venituri, la închiderea exercițiului.

Informarea comparativă nu este impusă.

Dispozițiile normei IAS 37, în materie de informații de furnizat, se aplică provizioanelor contabilizate conform subparagrafului prezentei norme "Contabilizarea activelor și datoriilor identificabile", pentru oprirea sau reducerea activităților unei întreprinderi achiziționate. Aceste provizioane trebuie să fie tratate ca o categorie distinctă în cadrul informațiilor de furnizat, conform normei IAS 37. Mai mult, trebuie să fie indicată valoarea contabilă globală a acestor provizioane, pentru fiecare grupare de întreprinderi.

În cazul unei achiziții, dacă valorile juste ale activelor și datoriilor identificabile sau prețul de achiziție nu pot să fie determinate decât pe o bază provizorie, la închiderea exercițiului în cursul căruia a avut loc achiziția, trebuie să fie indicat acest fapt și trebuie să fie furnizate explicații corespondente. Atunci când aceste valori juste provizorii sunt ulterior ajustate, aceste ajustări trebuie să fie indicate și explicate în situațiile financiare ale exercițiului în cauză.

În cazul unei grupări de întreprinderi care constituie o punere în comun de interese, în situațiile financiare ale exercițiului în cursul căruia această operație a avut loc, trebuie să fie furnizate informații suplimentare:

(a) descrierea numărului de acțiuni emise, cu procentajul acțiunilor cu drept de vot, al fiecărei întreprinderi, acțiuni schimbate în cadrul punerii în comun a intereselor.
(b) mărimile activelor și datoriilor aduse de fiecare întreprindere; și

(c) veniturile din vânzări, celelalte venituri operaționale, elementele extraordinare, cât și rezultatul net al fiecărei întreprinderi, înainte de data grupării, care sunt incluse în rezultatul net ce figurează în situațiile financiare ale întreprinderii grupate.

Informațiile de ordin general ce trebuie să figureze în situațiile financiare consolidate sunt prevăzute în norma IAS 27.

Grupările de întreprinderi efectuate după data de închidere și înainte de data aprobării situațiilor financiare ale uneia dintre întreprinderile ce se grupează sunt specificate în documentele de sinteză dacă importanța lor este suficient de mare, astfel încât absența informării în cauză ar afecta capacitatea celor care utilizează situațiile financiare să efectueze evaluări corecte și să ia decizii adecvate (a se vedea, în acest sens, norma IAS 10).

În unele cazuri, efectul grupării poate să permită întreprinderii grupate să întocmească situațiile financiare conform ipotezei de continuitate a exploatării, fapt ce ar fi putut să nu se realizeze în cazul uneia dintre cele două întreprinderi ce se grupează sau chiar pentru ambele. Aceasta ar putea să fie situația, de exemplu a unei întreprinderi ce se confruntă cu probleme de trezorerie, grupată cu o altă întreprindere ce dispune de lichidități și echivalente de lichidități suplimentare utilizabile de către prima întreprindere. Într-o atare situație, este relevantă prezentarea de informații în situațiile financiare ale întreprinderii ce are dificultăți de trezorerie.

1.7. Dispoziții tranzitorii (Transitional provisions)

La data intrării ei în vigoare, prezenta normă trebuie să fie aplicată așa cum este indicat în tabelele de mai jos. În toate celelalte cazuri (decât cele detaliate în tabele), norma IAS 22 trebuie să fie aplicată retrospectiv, exceptând situația când acest lucru nu este posibil.

Efectul adoptării prezentei norme la data intrării sale în vigoare trebuie să fie contabilizat conform normei IAS 8, adică fie prin ajustarea soldului de deschiere al rezultatelor nedistribuite ale primului exercițiu prezentat (norma IAS 8, prelucrarea de referință), fie prin ajustarea rezultatului net al exercițiului (norma IAS 8, cealaltă prelucrare autorizată).

În primele situații financiare anuale publicate conform prezentei norme, întreprinderea trebuie să indice dispozițiile tranzitorii aplicate atunci când acestea autorizează o alegere conform prezentei norme.

Dispoziții tranzitorii – Retratarea goodwill-ului și a goodwill-ului negativ	
Circumstanțe	Dispoziții
1. Gruparea de întreprinderi care constituia o achiziție și era reflectată în situațiile financiare anuale ale exercițiilor deschise începând cu 1 ianuarie 1995, dar înainte de intrarea în vigoare a prezentei norme.	
(a) La data achiziției, costul de achiziție era mai mare decât partea de interese ale cumpărătorului în valoarea justă a activelor și a datoriilor identificabile.	Dacă goodwill-ul a fost contabilizat ca activ și dacă mărimea atribuită la data achiziției a fost determinată conform celor prezentate în subparagraful "Goodwill-ul generat de cumpărare", trebuie avute în vedere dispozițiile tranzitorii relative la amortizare, în circumstanțele expuse mai jos (2 sau 3). Dacă nu: (i) trebuie să se determine mărimea care ar fi fost atribuită goodwill-ului, la data achiziției, conform subparagrafului anterior indicat și, ca atare, să se contabilizeze goodwill-ul; (ii) trebuie să se determine valoarea cumulată a amortizărilor ce corespund goodwill-ului, care ar fi fost contabilizată conform normei IAS 22 (revizuită în 1993) și să se contabilizeze în consecință (se aplică limita de douăzeci de ani, conform normei IAS 22 (revizuită în 1993); și (iii) trebuie să se amortizeze orice valoare contabilă reziduală a goodwill-ului, pe durata sa de utilitate ce a mai rămas, determinată conform prezentei norme.
(b) La data achiziției: (i) costul de achiziție era mai mic decât partea de interese a cumpărătorului, în valoarea justă a activelor și datoriilor identificabile; și (ii) valorile juste ale activelor nemonetare identificabile achiziționate fuseseră reduse, până la eliminarea excedentului (prelucrarea de referință, conform normei IAS 22 (revizuită în 1993)).	Este încurajată, dar nu impusă, o retratare a goodwill-ului negativ. Dacă goodwill-ul este retratat: (i) el trebuie retratat pentru toate achizițiile posterioare datei de 1 ianuarie 1995; (ii) trebuie să se determine valoarea care ar fi fost atribuită goodwill-ului negativ la data achiziției conform celor prezentate în subparagraful "Goodwill-ul negativ generat prin achiziție" (Contabilizare și evaluare) și să se contabilizeze, în consecință, goodwill-ul negativ; (iii) trebuie să se determine valoarea cumulată ce corespunde goodwill-ului negativ, care ar fi fost contabilizată la venituri, conform normei IAS 22 (revizuită în 1993) și să se înregistreze în consecință; și

	(iv) trebuie să se contabilizeze la venituri orice valoare contabilă reziduală a goodwill-ului negativ, pe durata de utilitate medie ponderată ce a mai rămas, a activelor nemonetare amortizabile identificabile achiziționate (prelucrare așa cum este ea descrisă în circumstanța 3, de mai jos).
Dispoziții tranzitorii – Retratarea goodwill-ului și a goodwill-ului negativ	
Circumstanțe	Dispoziții
	Dacă goodwill-ul negativ nu a fost retratat, vaoarea care i-a fost atribuită (dacă a fost cazul) la data achiziției, este considerată că a fost corect determinată. Pentru contabilizarea goodwill-ului negativ la venituri, a se vedea circumstanțele 2 și 3, în cele ce urmează.
(c) La data achiziției: (i) costul achiziției era mai mic decât partea de interese a cumpărătorului, în valoare justă a activelor și datoriilor identificabile; și (ii) valorile juste ale activelor nemonetare identificabile achiziționate nu fuseseră reduse pentru eliminarea excedentului (cealaltă prelucrare autorizată, conform normei IAS 22 (revizuită în 1993)).	Dacă goodwill-ul negativ a fost contabilizat și dacă valoarea care i-a fost atribuită la data achiziției a fost determinată conform subparagrafului "Goodwill-ul negativ generat prin achiziție" (Contabilizare și evaluare) al prezentei norme, trebuie avute în vedere dispozițiile tranzitorii prevăzute pentru contabilizarea la venituri a goodwill-ului negativ, conform circumstanțelor 2 și 3, prezentate în cele ce urmează. Dacă nu: (i) trebuie să se determine valoarea care ar fi fost atribuită goodwill-ului negativ, la data achiziției, conform celor prezentate în subparagraful "Goodwill-ul negativ generat prin achiziție" (Contabilizare și evaluare) al prezentei norme și să se contabilizeze, în consecință, goodwill-ul negativ; (ii) trebuie să se determine valoarea cumulată ce corespunde goodwill-ului negativ care ar fi fost contabilizată la venituri, conform normei IAS 22 (revizuită în 1993) și să se înregistreze în consecință; și (iii) trebuie să se contabilizeze la venituri orice valoare contabilă reziduală a goodwill-ului negativ, pe durata de utilitate medie ponderată ce a mai rămas, a activelor nemonetare amortizabile identificabile achiziționate (pentru prelucrare, a se reporta la circumstanțele 3, de mai jos).

Dispoziții tranzitorii- Amortizarea goodwill-ului (contabilizarea la venituri a unui goodwill negativ)	
Circumstanțe	Dispoziții
2. Goodwill-ul a fost contabilizat ca activ, dar el nu a fost amortizat până în momentul respectiv sau cheltuiala cu amortizările a fost considerată ca fiind nulă. Goodwill-ul negativ a fost contabilizat inițial la o rubrică distinctă a bilanțului, dar nu a fost, apoi, contabilizat la venituri sau mărimea goodwill-ului negativ de contabilizat la venituri a fost considerată ca fiind nulă.	Trebuie să se retrateze valoarea contabilă a goodwill-ului (goodwill-ului negativ) ca şi când amortizarea goodwill-ului (mărimea goodwill-ului negativ contabilizată la venituri) ar fi fost totdeauna determinată conform prezentei norme.
3. Goodwill-ul (goodwill-ul negativ) a făcut anterior obiectul unei amortizări (a fost contabilizat la venituri)	Nu trebuie să se retrateze valoarea contabilă a goodwill-ului (goodwill-ului negativ) pentru orice diferență între valoarea cumulată a amortizărilor (goodwill-ul negativ cumulat contabilizat la venituri), în cursul exercițiilor anterioare, şi a celui calculat conform prezentei norme şi: (i) trebuie să se amortizeze valoarea contabilă a goodwill-ului, pe durata sa de utilitate ce a mai rămas, determinată conform prezentei norme; şi (ii) trebuie să se contabilizeze valoarea contabilă a goodwill-ului negativ la venituri, pe durata de utilitate medie ponderat ce a mai rămas, a activelor nemonetare amortizabile identificabile achiziționate. (orice schimbare este tratată ca o schimbare de estimare contabilă, conform normei IAS 8)

1.8. Comparaţia cu alte texte

În **Statele Unite**, achiziţionarea unei întreprinderi care oferă controlul întreprinderii achiziţionate întreprinderii cumpărătoare antrenează consolidarea întreprinderii achiziţionate începând cu data luării sub control.

Problematica costului de achiziţie este similară celei dezvoltate de norma internaţională (IAS 22).

Activele şi pasivele identificabile achiziţionate trebuie să fie cele ale societăţii achiziţionate care existau la data achiziţiei, la care se adaugă provizioanele pentru restructurare referitoare la societatea achiziţionată, în măsura în care societatea cumpărătoare a dezvoltat un plan de restructurare la data achiziţiei şi l-a finalizat în anul următor achiziţiei. În general, aceste active şi pasive trebuie să fie contabilizate la valoarea justă, pentru partea cumpărată de grup, şi la valoarea contabilă la societatea achiziţionată, pentru partea "minoritarilor". Cu toate acestea, există unele cazuri, în special atunci când este vorba despre transferuri de active între societăţi sub control comun, în care activele transferate sunt conservate la valoarea lor contabilă iniţială.

Diferenţa între costul de achiziţie şi cota-parte achiziţionată a activelor şi pasivelor identificabile ale întreprinderii achiziţionate (ce conţin provizioanele pentru restructurare) este numită diferenţa din achiziţie (goodwill). Diferenţa din achiziţie este calculată în mod similar atunci când întreprinderea cumpărătoare ia sub control societatea achiziţionată sau când achiziţia se referă numai la cumpărarea unei participaţii minoritare ce rezultă în cazul unei puneri în echivalenţă. Diferenţa pozitivă din achiziţie este capitalizată (imobilizată) şi amortizată, prin contul de profit şi pierdere, pe durata sa utilă de viaţă, socotită că nu poate depăşi 40 de ani (norma APB 17). Comisia americană de valori mobiliare (SEC) admite, totuşi cu dificultate, durate de viaţă mai mari de 20 de ani. Diferenţa din achiziţie nu poate să fie direct imputată asupra capitalurilor proprii. Diferenţa negativă din achiziţie (goodwill-ul negativ) este imputată asupra activelor pe termen lung (cu excepţia titlurilor sub formă de portofoliu) pe baza proratei valorii lor juste. Diferenţa reziduală este reluată în contul de profit şi pierdere, în mod sistematic, pe o durată ce nu depăşeşte 40 de ani.

Atunci când achiziţia este realizată la sfârşitul exerciţiului şi când determinarea valorii juste a activelor şi pasivelor achiziţionate este foarte complexă, este foarte posibil să se închidă conturile pe bază de evaluări preliminare, ceea ce presupune indicarea ei în anexă. Atunci când evaluările finale sunt terminate, se procedează la ajustarea evaluărilor preliminare, cu precizarea în contrapartidă, în general, a diferenţei din achiziţie. Avizul EITF 95-3 al comitetului de urgenţă fixează regulile specifice ajustărilor referitoare la estimarea costurilor presupuse de o restructurare provizionată cu ocazia unei achiziţii: (i) atunci când costurile reale sunt mai mici decât estimarea iniţială, trebuie să se procedeze la o reducere a diferenţei din achiziţie; (ii) atunci când costurile reale sunt mai mari decât estimarea, diferenţa din achiziţie trebuie să fie majorată, dacă ajustarea este făcută în anul ce urmează achiziţiei, şi trebuie să fie înscrisă la cheltuieli, dincolo de această dată.

Cu ocazia achiziţiei, diferenţele temporare între valorile fiscale şi valorile contabile, atribuite activelor şi pasivelor identificabile, din care este exclusă diferenţa din achiziţie nedeductibilă, conduc la active de impozit amânat sau la pasive (datorii) de impozit amânat.

Activele de impozit amânat sunt luate în cont şi trebuie să fie provizionate dacă probabilitatea de a le recupera este mai mică de 50%.

Metoda punerii în comun a intereselor se aplică în mod obligatoriu (în locul metodei achiziţiei) atunci când sunt îndeplinite 12 condiţii descrise în norma APB 16. Această metodă conduce la gruparea bilanţului şi situaţiilor nete ale întreprinderilor asociate, cât şi a rezultatelor lor, plecând de la începutul exerciţiului, după ce au fost armonizate principiile contabile.

Similar Statelor Unite, în **Franţa**, achiziţionarea unei întreprinderi care oferă controlul întreprinderii achiziţionate întreprinderii cumpărătoare antrenează consolidarea întreprinderii achiziţionate începând cu data luării sub control.

Costul de achiziţie este egal cu valoarea contrapartidei date în schimbul luării sub control (preţul plătit, acţiunile emise etc.). Dacă mărimea acestuia este nesigură, el trebuie să fie estimat şi modificat, atunci când sunt soluţionate condiţiile de incertitudine.

Activele şi pasivele identificabile ale întreprinderii achiziţionate, indiferent că ele fac sau nu obiectul acestei întreprinderi, sunt înscrise din momentul achiziţiei în bilanţul consolidat al cumpărătorului, la nivelul valorii lor în momentul achiziţiei, independent de valoarea lor contabilă în conturile întreprinderii achiziţionate. Toate activele necorporale identificabile, inclusiv cele care nu sunt înscrise în conturile sociale ale entităţilor consolidate, fac obiectul unei evaluări. Nu sunt considerate active identificabile ale întreprinderi achiziţionate: diferenţele din achiziţie ce figurează în bilanţul **său** consolidat şi fondurile sale comerciale, cu excepţia celor ce satisfac anumite condiţii. În schimb, pot să fie constatate părţile (segmentele) de piaţă şi mărcile ce satisfac anumite condiţii. Pot să fie tratate ca pasive (datorii) ale întreprinderii achiziţionate provizioanele pentru restructurare ale acesteia care au o legătură directă cu achiziţia. Restructurările societăţii cumpărătoare nu vor putea să fie provizionate decât atunci când este vorba de o dublă utilizare (această societate şi activităţile întreprinderii achiziţionate).

Diferenţa între costul de achiziţie şi cota-parte achiziţionată a activelor şi pasivelor identificabile ale întreprinderii achiziţionate este numită diferenţă din achiziţie. Diferenţa pozitivă din achiziţie este capitalizată (imobilizată) şi amortizată, prin contul de profit şi pierdere, pe durata sa de utilitate, nelimitată prin texte. Ea nu poate să fie imputată direct asupra capitalurilor proprii, exceptând situaţia în care societatea poate să demonstreze că regula contabilă a amortizării nu conduce la obţinerea unei imagini fidele (articolul 9 din Codul de comerţ). Dacă întreprinderea utilizează această derogare, ea trebuie să indice în anexă impactul aplicării ei. Diferenţa negativă din achiziţie este înscrisă la pasiv şi reluată în mod sistematic la contul de profit şi pierdere, conform unor modalităţi similare celor aferente diferenţei pozitive din achiziţie. Cu excepţia unor cazuri, nu poate să rezulte constatarea de diferenţe pozitive din evaluare. Cheltuielile privind amortizările diferenţelor din achiziţie sunt prezentate într-o rubrică distinctă a contului de profit şi pierdere.

În ceea ce priveşte revizuirea valorii de intrare a activelor şi pasivelor identificabile, dacă informaţiile şi analizele suplimentare obţinute înaintea terminării primului exerciţiu ce urmează celui privind achiziţia permit să se aprecieze mai bine valoarea activelor şi pasivelor

identificabile la data achiziției, această valoare de intrare este modificată în contrapartida unei ajustări a diferenței din achiziție. Orice modificare a valorilor, care intervine dincolo de această dată sau care nu provine din condițiile ce există la data achiziției, este constatată la rezultat.

Activele sau pasivele de impozit amânat sunt constatate cu ocazia achiziției, ca urmare a diferențelor temporare între valorile fiscale și valorile reținute în conturile consolidate pentru activele și pasivele identificabile. Aceste active sau pasive de impozit amânat referitoare la diferențele din evaluare au drept contrapartidă diferența din achiziție. În mod excepțional, diferențele temporare referitoare la imobilizările necorporale achiziționate, în general neamortizate, ce nu pot să fie cedate în mod separat de întreprinderea achiziționată, nu sunt contabilizate.

În mod derogatoriu, costul de achiziție al întreprinderii **poate** să fie înlocuit, în cazul în care condițiile de mai jos sunt reunite, cu valoarea contabilă a activelor și pasivelor întreprinderii achiziționate, retratată pe baza normelor grupului cumpărător (dar nereevaluată la valoarea justă). Cele patru condiții se referă la: (i) achiziția printr-o singură operație a cel puțin 90% din acțiuni; (ii) remunerarea acestei achiziții printr-o emisiune imediată (sau amânată în 5 ani, dar sigură) de acțiuni ale unui societăți a grupului cumpărător; (iii) limitarea sultei în lichidități, la 10% din prețul plătit; (iv) nerepunerea în cauză, timp de doi ani, a operației, prin tranzacții precum rambursarea de acțiuni, dividende excepționale etc.).

Această metodă (metoda derogatorie de achiziție) conduce în mod clar la același tratament contabil ca în cazul metodelor de punere în comun a intereselor: "uniting of interests" (în cazul IASC) și "pooling of interests" (în cazul normelor americane). Ea suprimă diferențele din evaluare și din achiziție și introduce o ameliorare a rezultatelor. Dar condițiile de aplicare sunt în mod net diferite. Într-adevăr, metoda poate să fie aplicată fără referință la mărimea respectivă a celor două întreprinderi, chiar dacă se poate determina cu ușurință cine este cumpărătorul. Mai mult, ea rămâne opțională, contrar normei internaționale și referențialului contabil american.

2. LITERA ŞI SPIRITUL NORMEI IAS 35 "ABANDONUL DE ACTIVITĂȚI" (DISCONTINUING OPERATIONS)

2.1. Elemente introductive

- **Informații cu caracter general**

Norma IAS 35 tratează problema prezentării şi informațiilor de furnizat, referitoare la abandonurile de activități. Ea a intrat în vigoare pentru situațiile financiare ale exercițiilor deschise începând cu 1 ianuarie 1999.

Obiectivele normei IAS 35 sunt de a stabili o bază care să permită izolarea informațiilor relative la o activitate principală pe care o întreprindere o abandonează, de informațiile relative la activitățile pe care ea le continuă, cât şi de a preciza informațiile minimale de furnizat ce vizează abandonurile de activități. Pentru o întreprindere, distingerea activităților pe care ea le abandonează de activitățile pe care ea le continuă permite investitorilor, creditorilor şi altor utilizatori ai situațiilor financiare să realizeze previziuni mai precise asupra fluxurilor de trezorerie ale întreprinderii, capacității sale de a genera beneficii şi poziției sale financiare.

Un abandon de activitate apare atunci când o întreprindere cedează, în virtutea unui plan unic, cvasitotalitatea uneia dintre componentele sale relativ importante, ca de exemplu un sector de activitate sau un sector geografic, aşa cum este el definit în norma IAS 14 "Informarea sectorială", sau atunci când ea încetează să o exercite, prin abandon, sau printr-o vânzare pe loturi.

Prezenta normă utilizează expresia "abandon de activitate" (discontinuing operations) în locul celei tradiționale de "activitate abandonată" (discontinued operations) care implică (ca urmare a utilizării timpului trecut) contabilizarea abandonului decât la sfârşit sau practic la sfârşitul procesului de abandon al activității. Norma IAS 35 impune începerea mai devreme a furnizării de informații privind abandonul de activitate, de exemplu din momentul în care a fost adoptat şi anunțat un plan formalizat şi detaliat de ieşire (cesiune) sau din momentul în care întreprinderea s-a angajat prin contract să cedeze activitatea în cauză.

Prezenta normă tratează problema prezentării şi furnizării de informații. Ea şi-a propus să arate cum o întreprindere trebuie să prezinte un abandon de activitate în situațiile financiare şi ce informații trebuie să fie furnizate. Ea nu stabileşte nici un nou principiu pentru a decide când şi cum să se contabilizeze şi să se evalueze veniturile, cheltuielile, fluxurile de trezorerie şi schimbările relative la activele şi datoriile legate de abandonul de activitate. Dimpotrivă, norma IAS 35 impune ca întreprinderile să urmeze principiile de contabilizare şi de evaluare enunțate în celelalte norme contabile internaționale.

În virtutea prezentei norme, informațiile de furnizat ce vizează un proces de abandon prevăzut trebuie să fie prezentate, pentru prima dată, în primul joc de situații financiare publicate de întreprindere după (a) semnarea unui acord referitor la vânzarea cvasitotalității activelor activității pe care ea o abandonează sau (b) după ce consiliul său de administrație sau orice alt organ similar de conducere a aprobat şi a anunțat procesul de abandon prevăzut. Norma relevă următoarele informații de furnizat:

- descrierea activității, pe care întreprinderea o abandonează;
- sectorul (sectoarele) de activitate sau geografice în care ea operează;

- data şi natura faptului generator al informării iniţiale de furnizat;
- data terminării aşteptate;
- valorile contabile ale totalului activelor şi ale totalului datoriilor de scoatere din evidenţă;
- mărimile veniturilor activităţilor ordinare, cheltuielilor şi rezultatului operaţional (din exploatare), înaintea impozitului atribuibil activităţii pe care întreprinderea o abandonează şi cheltuiala privind impozitul asupra rezultatului corespondent;
- fluxurile nete de trezorerie atribuibile activităţilor de exploatare, de investiţii şi de finanţare a activităţii pe care ea o abandonează;
- mărimea oricărui profit sau pierdere contabilizat(ă) privind ieşirile de active sau decontările de datorii, atribuibile activităţii pe care ea o abandonează, şi cheltuiala de impozit asupra rezultatului corespondent; şi
- preţurile nete de vânzare, după luarea în cont a costurilor din cesiune ale activelor nete pentru care întreprinderea a încheiat unul sau mai multe acorduri de vânzare irevocabile, cât şi data aşteptată privind aceste vânzări şi valorile contabile ale acestor active nete.

Situaţiile financiare ale exerciţiilor care urmează exerciţiului de prezentare iniţială a informaţiilor trebuie să actualizeze aceste informaţii, inclusiv să descrie orice schimbare importantă a mărimii fluxurilor de trezorerie relative la activele ce ies din evidenţă şi la datoriile ce urmează să fie decontate sau a scadenţarului acestor ieşiri sau decontări, cât şi cauzele acestor schimbări.

Informaţiile relative la un abandon de activitate sunt furnizate dacă un plan de abandon este aprobat şi anunţat public după închiderea exerciţiului şi înaintea aprobării situaţiilor financiare ale exerciţiului. Prezentarea de informaţii continuă până la terminarea abandonului.

În situaţiile financiare întocmite după prezentarea iniţială de informaţii, informaţiile comparative pentru exerciţiile anterioare trebuie să fie retratate, astfel încât să se separe activele, datoriile, veniturile, cheltuielile şi fluxurile de trezorerie ce corespund activităţilor realizate în continuare de întreprindere, de cele ce corespund activităţilor pe care ea le abandonează. Această separare retrospectivă a activităţilor continuate şi a abandonurilor de activităţi permite utilizatorilor situaţiilor financiare să realizeze previziuni mai exacte.

- **Obiectivul normei** (Objective)

Obiectivul prezentei norme este să stabilească principiile de comunicare de informaţii relative la abandonurile de activităţi şi să permită, astfel, utilizatorilor situaţiilor financiare să facă previziuni mai precise în privinţa fluxurilor de trezorerie ale întreprinderii, a capacităţii sale de a genera beneficii şi a poziţiei sale financiare, prin separarea informaţiilor relative la abandonurile de activităţi de informaţiile relative la activităţile ce se realizează în continuare.

- **Câmpul de aplicare** (Scope)

Norma IAS 35 se aplică oricărui abandon de activitate pentru orice întreprindere.

- **Definiţii** (Definitions)

Abandonul de activitate (Discontinuing operation)

Un abandon de activitate este o componentă a unei întreprinderi:

(a) de care întreprinderea, ce acționează în virtutea unui plan unic:

(i) se separă în cvasitotalitate, de exemplu, cedând-o în cadrul unei tranzacții unice, fie prin divizare fie prin aport de activ în beneficiul acționarilor întreprinderii;

(ii) se separă pe loturi, de exemplu, prin vânzarea individuală a activelor sale și prin decontarea datoriilor, în mod individual; sau

(iii) oprește exploatarea prin abandon;

(b) care reprezintă o linie de activitate sau o regiune geografică principală și distinctă; și

(c) care poate să fie distinsă pe plan operațional și în privința comunicării de informații financiare.

În virtutea criteriului (a) al definiției, un abandon de activitate poate să se efectueze, prin separarea componentei o singură dată sau pe loturi, dar totdeauna în virtutea unui plan global de abandon, în integralitatea sa.

Dacă o întreprindere vinde cvasitotalitatea uneia dintre componentele sale o singură dată, rezultatul tranzacției poate să fie un profit net sau o pierdere netă. Pentru un astfel de proces de abandon, nu există decât o singură dată (un singur moment) la care este încheiat un acord de vânzare irevocabil, chiar dacă transferul efectiv de proprietate şi luarea sub control a activității abandonate intervin la o dată ulterioară.

De asemenea, plățile efectuate vânzătorului pot să intervină la data acordului, la data transferului sau în cursul unei perioade viitoare îndepărtate.

În loc să se renunțe la integralitatea uneia dintre principalele sale componente o singură dată, întreprinderea poate să o abandoneze şi să se separe de aceasta prin vânzarea activelor sale şi prin decontarea datoriilor sale în mod separat (în mod individual sau pe grupe mici). Dacă abandonul pe loturi al unei activități poate să se soldeze printr-un profit net sau printr-o pierdere netă, vânzarea unui activ sau decontarea unui pasiv, luat în mod individual, poate să aibă un efect invers. Mai mult, nu există o dată unică la care este încheiat un acord global de vânzare irevocabil. Vânzările de active şi decontările de datorii pot să fie repartizate pe o perioadă de mai multe luni, sau chiar mai mare, iar data de închidere a exercițiului poate să intervină în cursul perioadei abandonului de activitate. Pentru a fi considerat un abandon de activitate, acest abandon trebuie să se efectueze în virtutea unui plan unic şi coordonat.

O întreprindere poate să oprească exploatarea unei activități prin abandon fără să vândă cvasitotalitatea activelor sale. O activitate oprită constituie un abandon de activitate, dacă ea satisface criteriile indicate în definiția prezentei norme. Totuşi, modificarea perimetrului unei activități sau maniera în care ea este condusă nu constituie un abandon, deoarece activitatea este cert modificată, dar ea continuă.

Este frecvent ca unele întreprinderi comerciale să închidă instalații, să oprească fabricarea de produse sau linii de produse şi să schimbe mărimea efectivului lor pentru a se adapta unei evoluții a pieței. Dacă, în general, aceste închideri sau aceste opriri nu sunt în sine abandonuri de activitate, în sensul promovat de această normă, ele pot să se producă în contextul unui abandon de activitate.

Exemplele de activităţi care nu satisfac în mod obligatoriu criteriul (a) prezentat mai sus, dar pe care îl pot satisface conjunctiv cu alte circumstanţe, includ:

(a) eliminarea progresivă sau evolutivă a unei linii de produse sau a unei categorii de servicii;
(b) abandonul, chiar relativ brutal, al mai multor produse, în interiorul unei linii de activităţi ce continuă să se realizeze;
(c) relocalizarea unor activităţi de producţie sau de comercializare, pentru o linie de activitate dată;
(d) închiderea unei instalaţii în scopul ameliorării productivităţii sau realizării altor economii; şi
(e) vânzarea unei filiale ale cărei activităţi sunt similare cu cele ale socităţii-mamă sau ale altor filiale.

Un sector de activitate sau un sector geografic, ce se prezintă în conformitate cu prevederile normei IAS 14 "Informarea sectorială", satisface în mod normal criteriul (b) al definiţiei unui abandon de activitate, adică el reprezintă o linie de activitate sau o regiune geografică principală şi distinctă. O parte dintr-un sector, aşa cum este definit în norma IAS 14, poate, de asemenea, să satisfacă criteriul (b) al definiţiei. Pentru o întreprindere ce operează într-un sector de activitate sau într-un sector geografic unic şi, ca atare, ce nu comunică informaţii sectoriale, o linie principală de produse sau de servicii poate să satisfacă, de asemenea, criteriile definiţiei.

Norma IAS 14 permite (dar nu impune) să se identifice diferitele etape ale activităţilor integrate vertical ca sectoare de activitate distincte. Astfel de sectoare pot să satisfacă criteriul (b) al definiţiei unui abandon de activitate.

O componentă poate să fie distinctă – din punct de vedere operaţional şi pentru comunicarea de informaţii financiare, aşa după cum se specifică prin criteriul (c) al definiţiei, dacă:

(a) activele sale şi datoriile sale operaţionale pot să-i fi direct atribuite;
(b) veniturile sale (veniturile brute ale activităţilor ordinare) pot să-i fie direct atribuite; şi dacă
(c) cel puţin o majoritate a cheltuielilor sale operaţionale poate să-i fie direct atribuită.

Activele, datoriile, veniturile şi cheltuielile sunt direct atribuibile unei componente, dacă ele dispar în caz de vânzare, de oprire a exploatării prin abandon sau oricare altă formă de ieşire a componentei. Dobânzile şi alte cheltuieli financiare nu sunt atribuite unui abandon de activitate doar dacă datoria corespondentă îi este de asemenea atribuită.

Aşa cum sunt definite în prezenta normă, abandonurile de activităţi ar trebui să fie relativ puţin frecvente. Unele schimbări, care nu sunt identificate ca abandonuri de activităţi, pot să fie calificate drept restructurări (a se vedea norma IAS 37).

De asemenea, unele evenimente puţin frecvente, ce nu pot să fie calificate nici drept abandonuri de activităţi, nici drept restructurări, pot să genereze elemente de venituri sau de cheltuieli care trebuie să facă obiectul unei prezentări de informaţii separate, conform normei

IAS 8, deoarece importanţa lor, natura lor sau incidenţa lor fac din ele informaţii pertinente pentru a explica performanţa întreprinderii în cursul exerciţiului.

Faptul că abandonul unei componente a unei întreprinderi este identificat ca un abandon de activitate, în cadrul prezentei norme, nu constituie în sine o repunere în chestiune a capacităţii întreprinderii de a-şi continua activitatea. Norma IAS 1 "Prezentarea situaţiilor financiare" impune să se indice incertitudinile relative la capacitatea unei întreprinderi de a-şi continua activitatea şi orice concluzie conform căreia nu este asigurată continuitatea exploatării.

Faptul generator al informării iniţiale de furnizat (Initial disclosure event)

În ceea ce priveşte abandonul de activitate, faptul generator al informării iniţiale de furnizat este desfăşurarea unuia din următoarele două evenimente, indiferent care este cel care s-a produs primul:

(a) încheierea de către întreprindere a unui acord de vânzare irevocabil pentru cvasitotalitatea activelor referitoare la activitatea pe care ea o abandonează; sau

(b) (i) consiliul de administraţie al întreprinderii sau orice alt organ similar de conducere a aprobat un plan formalizat şi detaliat al procesului de abandon şi (ii) a anunţat acest plan.

1.2. Contabilizare (constatare) şi evaluare (Recognition and measurement)

O întreprindere trebuie să aplice principiile de contabilizare şi de evaluare enunţate în alte norme contabile internaţionale pentru a decide când şi cum se contabilizează şi se evaluează schimbările relative la active şi datorii, cât şi la venituri, cheltuieli şi fluxuri de trezorerie legate de un abandon de activitate.

Prezenta normă nu stabileşte nici un principiu de contabilizare şi de evaluare. Ea impune ca întreprinderile să urmeze principiile de contabilizare şi de evaluare stabilite prin alte norme. Totuşi, două norme aduc implicaţii majore în jocul contabil al normei IAS 35:

- Norma IAS 36 "Deprecierea activelor"; şi
- Norma IAS 37 "Provizioanele, datoriile eventuale şi activele eventuale".

De asemenea, norma IAS 35 este în relaţie cu normele IAS 19 "Avantajele personalului", ce tratează contabilizarea idemnizaţiilor privind sfârşitul contractelor de muncă, şi IAS 16 "Imobilizările corporale", ce tratează ieşirea (cesiunea) acestui tip de active.

Provizioane (Provisions)

În conformitate cu norma IAS 37, un abandon de activitate este o restructurare. Această normă furnizează comentarii privind unele dispoziţii ale normei IAS 35, printre care:

- ceea ce constituie un "plan formalizat şi detaliat al procesului de abandon";
- ceea ce constituie "un anunţ de plan".

Norma relativă la provizioane defineşte în ce moment trebuie să fie contabilizat un provizion şi examinează cazul în care faptul generator al unei obligaţii pentru întreprindere se produce între sfârşitul exerciţiului şi aprobarea situaţiilor financiare prin consiliul de

administrație. În acest caz, prezenta normă impune furnizarea de informații privind abandonul de activitate.

Pierderile de valoare (Impairment losses)

Aprobarea și anunțarea unui plan al procesului de abandon de activitate constituie o indicație conform căreia activele atribuibile activității pe care întreprinderea o abandonează au putut să se deprecieze sau că trebuie să fie majorată sau reluată (diminuată) o pierdere de valoare contabilizată anterior, în numele acestor active. În conformitate cu norma IAS 36 întreprinderea estimează, deci, valoarea recuperabilă a fiecăruia dintre activele activității pe care ea o abandonează (valoarea cea mai mare dintre prețul net de vânzare al activului și valoarea sa de utilitate) și contabilizează o pierdere de valoare sau reia o pierdere de valoare contabilizată anterior, dacă astfel de fenomene au loc.

Atunci când o întreprindere aplică norma IAS 36 pentru un abandon de activitate, ea determină dacă valoarea recuperabilă a unui activ izolat pe care îl abandonează este evaluată pentru activul izolat sau pentru unitatea generatoare de trezorerie a acestui activ (definită în cadrul normei IAS 36 ca fiind cel mai mic grup identificabil de active ce include activul considerat și a cărei utilizare continuă să genereze intrările de trezorerie care sunt în mod clar independente de intrările de trezorerie generate de alte active sau grupe de active). De exemplu:

(a) dacă întreprinderea vinde cvasitotalitatea activității pe care ea o abandonează printr-o singură operație, nici unul dintre activele acestei activități nu generează intrări de trezorerie independent de celelalte active ale activității pe care ea o abandonează; în consecință, valoarea recuperabilă este determinată pentru ansamblul activității pe care întreprinderea o abandonează și, dacă este cazul, în conformitate cu norma IAS 36, între diferitele active ale acestei activități este repartizată o pierdere de valoare;

(b) dacă întreprinderea abandonează activitatea în alt mod, ca de exemplu prin procedeul vânzării, pe loturi, valoarea recuperabilă a activelor este determinată pentru fiecare activ luat izolat, exceptând situația în care acestea sunt vândute pe grupe; și

(c) dacă întreprinderea opreşte exploatarea activității prin abandonare, conform normei IAS 36 valoarea recuperabilă a acestei activități este determinată pentru fiecare activ luat izolat.

După anunțarea unui plan, prin negocieri cu persoane cumpărătoare potențiale ale activității pe care întreprinderea o abandonează sau acorduri irevocabile de vânzare poate să fie relevată o nouă pierdere de valoare a activelor activității abandonate sau o diminuare a pierderilor de valoare contabilizate în exercițiile anterioare. Ca atare, atunci când astfel de evenimente se produc, în conformitate cu norma IAS 36 întreprinderea procedează la o nouă estimare a valorii recuperabile a activelor activității pe care ea o abandonează și la contabilizarea pierderilor de valoare sau a reluărilor (diminuărilor) pierderilor de valoare ce rezultă.

Un preț menționat într-un acord irevocabil de vânzare constituie cea mai bună indicație asupra prețului net de vânzare al unui activ (unei unități generatoare de trezorerie), sau, cu ocazia determinării valorii de utilitate a activului (unității generatoare de trezorerie), asupra intrării de trezorerie, estimată relativ la ieșirea finală a activului.

Valoarea contabilă (mărimea recuperabilă) a unei activități pe care o întreprindere o abandonează include valoarea contabilă (mărimea recuperabilă) a oricărui goodwill ce poate să fie afectat acestei activități, pe o bază rațională, coerentă și permanentă.

1.3. Prezentarea și informațiile de furnizat (Presentation and disclosure)

- **Informarea inițială de comunicat** (Initial disclosure)

O întreprindere trebuie sää furnizeze următoarele informații referitoare la abandonul de activitate în situațiile financiare ale exercițiului în cursul căruia a intervenit faptul generator al informării inițiale de furnizat:

(a) o descriere a activității pe care ea o abandonează;

(b) sectorul (sectoarele) de activitate sau sectorul (sectoarele) geografic(e) de care aparține activitatea, conform normei IAS 14;

(c) data și natura faptului generator al informării inițiale de furnizat;

(d) data la care sau exercițiul în cursul căruia se aștepta terminarea abandonului de activitate, dacă această dată sau acest exercițiu este cunoscut(ă) sau poate să fie determinat(ă);

(e) valorile contabile, la data închiderii exercițiului, ale totalului activelor și ale totalului datoriilor ce for fi cedate;

(f) mărimile veniturilor activităților ordinare, ale cheltuielilor și rezultatului înaintea impozitării, referitoare la exercițiul în cauză, atribuibile activității pe care întreprinderea o abandonează, și cheltuiala privind impozitul asupra rezultatului corespunzătoare conform dispozițiilor normei IAS 12; și

(g) mărimile fluxurilor nete de trezorerie în cursul exercițiului atribuibile activităților de exploatare, de investiții și de finanțare ale activității pe care întreprinderea o abandonează.

Pentru a evalua activele, datoriile, veniturile activităților ordinare, cheltuielile, profiturile, pierderile și fluxurile de trezorerie relative la un abandon de activitate, pentru necesitățile privind informațiile de furnizat impuse de norme IAS 35, aceste elemente pot să fie atribuite unui abandon de activitate dacă ele au fost cedate, decontate, au scăzut sau au fost eliminate atunci când procesul de abandon s-a încheiat. Dacă aceste elemente continuă să existe după ce procesul de abandon de activitate s-a încheiat, ele nu trebuie să fie atribuite abandonului de activitate.

Dacă faptul generator al informării inițiale de furnizat se produce între data închiderii exercițiului și cea la care situațiile financiare ale exercițiului sunt aprobate de către consiliul de administrație sau de către orice alt organ similar de conducere,

situațiile financiare trebuie să includă informațiile enunțate la punctele (a) – (g) anterioare, pentru exercițiul în numele căruia s-au întocmit aceste documente.

De exemplu, consiliul de administrație al unei întreprinderi ce încheie exercițiul la 31 decembrie/N aprobă un plan de abandon de activitate la 15 decembrie/N și anunță acest plan la 10 ianuarie/N+1. Consiliul de administrație aprobă situațiile financiare ale exercițiului N la 20 martie N+1. Situațiile financiare ale exercițiului N includ informațiile impuse prin punctele (a) –(g) expuse anterior.

- **Alte informații de furnizat** (Other disclosures)

Atunci când o întreprindere cesionează active sau decontează datorii atribuibile unei activități pe care ea o abandonează sau atunci când ea încheie acorduri irevocabile de vânzare a acestor active sau acorduri irevocabile de decontare a acestor datorii, ea trebuie să indice următoarele informații, atunci când evenimentele în cauză se produc:

(a) pentru orice profit sau orice pierdere contabilizat(ă), cu ocazia ieșirii de active sau decontării de datorii atribuibile activității pe care ea o abandonează, (i) mărimea profitului sau a pierderii înaintea impozitării și (ii) cheltuiala corespunzătoare privind impozitul asupra rezultatului, așa după cum prevede norma IAS 12; și

(b) prețul net de vânzare sau intervalul de prețuri (după deducerea costurilor așteptate de ieșire) ale activelor nete pentru care întreprinderea a încheiat unul sau mai multe acorduri irevocabile de vânzare, scadențarul așteptat al acestor fluxuri de trezorerie și valoarea contabilă a acestor active nete.

Ieșirile de active, decontările de datorii și acordurile irevocabile de vânzare, la care alineatele precedente fac referire, pot să se producă simultan cu faptul generator al informării inițiale de furnizat, fie în cursul exercițiului în care se produce faptul generator al informării inițiale de furnizat, fie în cursul unui exercițiu ulterior. În conformitate cu norma IAS 10, dacă unele active atribuibile unui abandon de activitate au fost efectiv vândute sau fac obiectul unuia sau mai multor acorduri irevocabile de vânzare încheiate între închiderea exercițiului și data aprobării situațiilor financiare de către consiliul de administrație, situațiile financiare includ informațiile impuse în alineatul precedent.

- **Actualizarea informațiilor de furnizat** (Updating the disclosures)

Dincolo de informațiile enunțate anterior, o întreprindere trebuie să indice în situațiile financiare ale exercițiilor ce urmează celui în cursul căruia s-a produs faptul generator al informării inițiale de furnizat, o descriere a schimbărilor importante ce au afectat mărimea sau scadențarul fluxurilor de trezorerie la activele ce urmează să fie cesionate și la datoriile de decontat, cât și evenimentele ce stau la originea acestor schimbări.

Exemplele de evenimente și de activități ce trebuie să fie indicate includ natura și modalitățile acordurilor irevocabile de vânzare de active, o seiziune a activelor prin atribuirea de titluri de capitaluri proprii distincte acționarilor întreprinderii, cât și autorizațiile juridice sau reglementare.

Informațiile de furnizat în situațiile financiare impuse prin alineatele prezentate anterior trebuie să fie menținute în situațiile financiare până la și inclusiv exercițiul în cursul căruia s-a terminat procesul de abandon de activitate. Un proces de abandon de activitate s-a terminat atunci când planul a ajuns, în majoritatea punctelor sale, la scadență sau atunci când întreprinderea a renunțat la el, chiar dacă plățile cumpărătorului (cumpărătorilor) la vânzător nu s-au terminat încă.

Dacă o întreprindere renunță la un plan anterior identificat ca un abandon de activitate, ea trebuie să menționeze acest fapt și efectul său.

Pentru aplicarea alineatului precedent, indicarea efectului renunțării sau retragerii unui plan include reluarea oricărui provizion sau oricărei deprecieri contabilizate anterior, în numele abandonului de activitate.

- **Informațiile de furnizat în mod separat pentru fiecare abandon de activitate** (Separate disclosure for each discontinuing operation)

În virtutea normei IAS 35, informațiile de furnizat trebuie să fie prezentate separat pentru fiecare abandon de activitate.

- **Prezentarea informațiilor de furnizat** (Presentation of the required disclosures)

Prezentarea informațiilor fie în corpul situațiilor financiare, fie în notele anexă

Informațiile de furnizat în virtutea alineatelor anterioare pot să fie prezentate fie în notele anexă la situațiile financiare, fie în corpul situațiilor financiare, cu excepția mărimii profitului sau a pierderii înaintea impozitării contabilizat(ă) cu ocazia ieșirii activelor sau decontării datoriilor atribuibile abandonului de activități care trebuie să apară în contul de profit și pierdere.

Norma IAS 35 încurajează prezentarea informațiilor de furnizat în contul de profit și pierdere și în tabloul fluxurilor de trezorerie.

Nu constituie un element extraordinar

Un abandon de activitate nu trebuie să fie prezentat ca un element extraordinar.

Norma IAS 8 definește elementele extraordinare ca fiind "veniturile sau cheltuielile ce rezultă din evenimente sau din tranzacții distincte în mod clar față de activitățile ordinare ale întreprinderii și de la care nu se așteaptă, ca atare, să se reproducă, în mod frecvent sau regulat". Cele două exemple de elemente extraordinare citate în cadrul normei IAS 8 sunt exproprierile de active și catastrofele naturale, deoarece aceste două evenimente sunt independente de voința conducerii întreprinderii. Conform definiției normei IAS 35, un abandon de activitate trebuie să fie bazat pe un plan unic al conducerii întreprinderii, ce stipulează vânzarea sau abandonul de oricare altă manieră a(al) unei părți principale a activității sale.

Utilizarea restrânsă a expresiei "abandon de activitate"

O restructurare, o tranzacție sau un eveniment ce nu răspunde definiției unui abandon de activitate, dată în prezenta normă, nu trebuie să fie descris(ă) ca un abandon de activitate.

- **Exemple de informații de furnizat**

Anexa 1 a normei IAS 35 furnizează exemple de prezentare și de informații de furnizat impuse prin referențialul IASC.

- **Retratarea exercițiilor anterioare** (Restatement of prior periods)

Informațiile comparative relative la exercițiile anterioare, prezentate în situațiile financiare întocmite după faptul generator al informării inițiale de furnizat, trebuie să fie retratate pentru a distinge activele, datoriile, veniturile, cheltuielile și fluxurile de trezorerie relative la activitățile ce continuă să se realizeze, față de cele referitoare la abandonurile de activitate, așa după cum a fost relevat în subparagraful "Prezentarea și informațiile de furnizat".

Anexa 2 a normei IAS 35 ilustrează aplicarea alineatului precedent.

- **Informațiile de furnizat în rapoartele financiare intermediare** (Disclosure in interim financial reports)

Notele anexe la un raport financiar intermediar trebuie să descrie toate activitățile sau evenimentele importante survenite de la ultimul raport anual ce vizează un abandon de activitate cât și orice schimbare importantă a mărimii sau scadențarului fluxurilor de trezorerie relative la activele care urmează să fie cedate sau la datoriile de decontat.

Acest principiu este coerent cu abordarea normei IAS 34 "Informarea financiară intermediară", conform căreia notele anexe la rapoartele financiare intermediare sunt considerate că explică schimbările importante intervenite de la data ultimului raport anual.

1.4. Anexele normei IAS 35[1]

Anexa 1 (Appendix 1): **Exemple de informații de furnizat.**
Expunerea faptelor:

(i) Societatea X are trei sectoare de activitate: A, B, C. Plecând de la judecata că sectorul C (sectorul îmbrăcăminte) nu se înscrie în strategia pe termen lung a întreprinderii, conducerea a decis să abandoneze această activitate. La 15 noiembrie/N, consiliul de administrație al societății X aprobă abandonul și îl anunță. La această dată, valoarea contabilă a activului net al sectorului C este de 90 u.m. (active: 105 u.m., datorii: 15 u.m.). Valoarea recuperabilă netă a activelor contabilizate la nivelul valorii de 105 u.m. este stabilită pentru suma de 85 u.m. Societatea X concluzionează ca atare, că trebuie contabilizată o pierdere de valoare înaintea impozitării de 20 u.m. La 31 decembrie/N, valoarea contabilă a activului net al sectorului C este de 70 u.m. (active de 85 u.m.; datorii de 15 u.m.). Între 15 noiembrie și 31 decembrie, dată pentru care au fost întocmite situațiile financiare, nu s-a produs nici o pierdere de valoare complementară a activelor.

(ii) La 30 semptembrie/N+1, în condițiile în care valoarea contabilă a activului net al sectorului C rămăsese la nivelul sumei de 70 u.m., societatea X a semnat un acord irevocabil de vânzare a sectorului C. Vânzarea trebuie să fie realizată până la 31 iarnuarie/N+2. Mărimea recuperabilă a activului net este de 60 u.m. Pe baza acestei mărimi, normele contabile internaționale impun contabilizarea

[1] Exemplele, ca și litera normei IAS 35, fac obiectul lucrării *International Accounting Standards 1999*, (anterior citată), paginile 835 –844.

unei pierderi de valoare suplimentară de 10 u.m. În plus, înainte de 31 ianuarie/N+2, acordul de vânzare impune ca Societatea X să rezilieze contractul de muncă al unor membri ai personalului sectorului C; de aici, rezultă un cost aşteptat al terminării contractelor de muncă, de 30 u.m., care va fi plătit până la 30 iunie/N+1. Pentru această mărime, normele contabile internaţionale impun contabilizarea unei datorii şi a cheltuielilor corespondente. Societatea X a continuat să exploateze sectorul C pe tot parcursul exerciţiului N+1. Începând cu 31 decembrie/N+1, valoarea contabilă a activului net al sectorului C este de 45 u.m. (active: 80 u.m.; datorii de 35 u.m., inclusiv provizionul contabilizat pentru costul aşteptat la sfârşitul contractelor de muncă, de 30 u.m.). Cota de impozit asupra rezultatului la care este supusă societatea X este de 30%.

(iii) Societatea X întocmeşte situaţiile sale financiare pentru data de 31 decembrie a fiecărui an.

Situaţiile financiare ale exerciţiului N

Nota anexă la situaţiile financiare ale exerciţiului N

(iv) Nota anexă la situaţiile financiare ale societăţii X:

La 15 noiembrie/N, consiliul de administraţie a anunţat un plan de abandon al sectorului nostru de îmbrăcăminte (C). Acest abandon se înscrie în strategia pe termen lung a întreprinderii, care constă în axarea pe producţia şi distribuţia de produse alimentare şi de băuturi, precum şi pe dezinvestirea în activităţile nelegate de aceste procese. Societatea X caută cu asiduitate un cumpărător pentru sectorul C şi speră să realizeze vânzarea până la sfârşitul exerciţiului N+1. La 31 decembrie/N, valoarea contabilă a activelor sectorului C era de 85 u.m., iar cea a datoriilor, de 15 u.m. În cursul exerciţiului N, sectorul C a înregistrat o pierdere din exploatare, înaintea impozitării, de 2 u.m., ceea ce generează pentru întreprindere o economie de impozit de 1 u.m. În cursul acestui exerciţiu, mărimea fluxurilor de trezorerie relative la activităţile de exploatare ale sectorului C a fost de 4 u.m., mărimea fluxurilor de trezorerie relative la activităţile de investiţii, de 7 u.m., iar mărimea fluxurilor de trezorerie relative la activităţile de finanţare, de 3 u.m.

Situaţiile financiare ale exerciţiului N+1

Bilanţul la 31 decembrie/ N+1

(v) Trebuie să fie indicate valorile contabile ale totalului activelor şi totalului datoriilor sectorului C, la 31 decembrie/N+1.

Contul de profit şi pierdere al exerciţiului N+1

(vi) Contul de profit şi pierdere pentru exerciţiile N şi N+1 poate să fie prezentat după cum urmează. Se poate observa că valorile exerciţiului N au fost retratate, pentru a distinge valorile relative la abandonul de activitate de cele referitoare la activităţile ce continuă să se realizeze:

Rubrici	Activitățile ce continuă să se realizeze (sectoarele A și B)		Abandonul de activitate (sectorul C)		Ansamblul întreprinderii	
	N+1	N	N+1	N	N+1	N
Veniturile activităților ordinare	100	90	40	50	140	140
Cheltuielile din exploatare	-60	-65	-30	-27	-90	-92
Pierderi de valoare	-	-	-10	-20	-10	-20
Provizioane pentru sfârșitul contractelor de muncă	-	-	-30	-	-30	-
Rezultatul din exploatare înaintea impozitării	40	25	-30	3	10	28
Cheltuieli financiare	-20	-10	-5	-5	-25	-15
Rezultatul înaintea impozitării	20	15	-35	-2	-15	13
Cheltuieli privind impozitul asupra rezultatului	-6	-7	10	1	4	-6
Rezultatul după impozitare al activităților ordinare	14	8	-25	-1	-11	7

(vii) o altă modalitate de prezentare a contului de profit și pierdere este redată în cele ce urmează:

Rubrici	N+1	N
Activități ce continuă să se realizeze (sectoarele A și B):		
Veniturile activităților ordinare	100	90
Cheltuieli din exploatare	-60	-65
Rezultatul din exploatare înaintea impozitării	40	25
Cheltuieli financiare	-20	-10
Rezultatul înaintea impozitării	20	15
Cheltuieli privind impozitul asupra rezultatului	-6	-7
Rezultatul după impozitare	14	8
Abandonul de activitate (sectorul C):		
Veniturile activităților ordinare	40	50
Cheltuieli din exploatare	-30	-27
Pierderi de valoare	-10	-20
Provizioane pentru terminarea contractelor de muncă	-30	-
Rezultatul din exploatare înaintea impozitării	-30	3
Cheltuieli financiare	-5	-5
Rezultatul înaintea impozitării	-35	-2
Cheltuieli privind impozitul asupra rezultatului	10	1
Rezultatul după impozitare	-25	-1
Total întreprindere:		
Rezultatul activităților ordinare	-11	7

(viii) De asemenea, este autorizată redactarea unei note anexe ca o altă soluție de prezentare a contului de profit și pierdere.

Tabloul fluxurilor de trezorerie al exercițiului N+1

(ix) În tabloul fluxurilor de trezorerie al exercițiului N+1, pot să fie distinse fluxurile de trezorerie relative la activitățile ce continuă să se realizeze de cele referitoare la abandonul de activitate. În caz contrar, este autorizată redactarea unei note anexe. Printre opțiunile de prezentare a tabloului fluxurilor de trezorerie figurează opțiuni similare celor două formate prezentate în cazul contului de profit și pierdere, care prezintă activitățile ce continuă să se realizeze și abandonurile de activități în coloane distincte sau într-o singură coloană, cu două subtotaluri distincte.

Nota anexă la situațiile financiare ale exercițiului N+1

(x) Exemplu de notă anexă la situațiile financiare ale societății X:

La 15 noiembrie/N, consiliul de administrație a anunțat un plan de abandon al sectorului de îmbrăcăminte (C). La 30 septembrie/N+1, societatea X a semnat un contract ce prevede vânzarea sectorului său C cumpărătorului (societatea Z), la un preț de 60 u.m. Societatea X a decis să abandoneze sectorul său C, ale cărui activități nu intră în cadrul activităților de bază (producția și distribuția de produse alimentare și de băuturi) pe care dorește să se axeze într-o strategie pe termen lung. În plus, rata rentabilității sectorului C în cursul exercițiului a fost mai mică decât cea a celorlalte două sectoare de activitate. Pentru activele sectorului C, a fost contabilizată o pierdere de valoare de 10 u.m. (înaintea economiei de impozit, de 3 u.m.), pentru a le aduce la valoarea lor recuperabilă netă. Societatea X a contabilizat un provizion pentru costuri de terminare a contractelor de muncă de 30 u.m. (înaintea economiei de impozit, de 9 u.m.), ce trebuie să fie decontate unor membri ai personalului sectorului C, până la 30 iunie/N+2, salariați ale căror contracte vor fi reziliate ca urmare a vânzării respectivului sector. Procesul de vânzare a sectorului C a fost finalizat la 30 ianuarie/N+2. Societatea X a contabilizat un activ de impozit amânat, de 4 u.m., relativ la această vânzare, deoarece conducerea consideră că este probabil ca activitățile ce continuă să se realizeze (sectoarele A și B) să degajeze un rezultat impozabil suficient pentru utilizarea acestui activ de impozit amânat.

Situațiile financiare ale exercițiului N+2

(xi) Situațiile financiare ale exercițiului N+2 (sau notele anexe la situațiile financiare) prezintă activitățile ce continuă să se realizeze în mod separat față de abandonul de activitate în același mod ca și pentru exercițiul N+1. Informațiile numerice ale exercițiilor anterioare exercițiului N+2, furnizate cu titlu comparativ, sunt prezentate distinct, în același mod. Notele anexe la situațiile financiare ale exercițiului N+2 furnizează toate informațiile impuse prin subparagraful "Prezentarea și informațiile de furnizat", inclusiv faptului că procesul de abandon de activitate s-a încheiat.

Profitul din cesiune (Gain on disposal)

(xii) Pentru a schimba datele exemplului anterior, la 30 septembrie/N+1 (atunci când valoarea contabilă a activului net al sectorului C era de 70 u.m.), societatea X a semnat un acord irevocabil de vânzare a sectorului său C, la un preț de 120 u.m. (în loc de 60 u.m.). Acest contract continuă să angajeze pentru o mărime a costurilor de terminare a contractelor de muncă, de 30 u.m. În acest caz, în exercițiul N+1, nu mai trebuie să se contabilizeze o pierdere de valoare, deoarece provizionul înaintea impozitării (de 30 u.m.) este compensat la

nivelul acestei sume de un profit de 50 u.m. (120-70). În exercițiul N+2, este contabilizat un profit din cesiune înaintea impozitării, de 20 u.m., atunci când tranzacția s-a finalizat, profit care este prezentat în contul de profit și pierdere.

(xiii) Exemplu de prezentare a contului de profit și pierdere al exercițiului N+2:

Rubrici	N+1	N
Activități ce continuă să se realizeze (sectoarele A și B):		
Veniturile activităților ordinare	150	100
Cheltuieli	-102	-60
Rezultatul din exploatare înaintea impozitării	48	40
Cheltuieli financiare	-20	-20
Rezultatul înaintea impozitului asupra rezultatului	28	20
Cheltuieli privind impozitul asupra rezultatului	-10	-6
Rezultatul după impozitare	18	14
Abandonul de activitate (sectorul C):		
Veniturile activităților ordinare	3	40
Cheltuieli înaintea impozitului asupra rezultatului	-5	-30
Rezultatul din exploatare înaintea impozitării	-2	10
Cheltuieli financiare	0	-5
Rezultatul înaintea impozitării	-2	5
Cheltuieli privind impozitul asupra rezultatului	0	-2
Rezultatul după impozitare	-2	3
Profitul relativ la abandonul sectorului C	20	
Impozitul corespondent	-3	
Profitul după impozitul relativ la abandonul sectorului C	17	
Total întreprindere:		
Rezultatul activităților ordinare	33	17

- **Anexa 2 (Appendix 2): Clasificarea activităților exercițiilor anterioare**

Expunerea faptelor

(i) Anterior (litera normei IAS 35) am analizat problema retratării informațiilor comparative relative la exercițiile anterioare prezentate în situațiile financiare întocmite după faptul generator al informării inițiale de furnizat, pentru a distinge activele, datoriile, veniturile, cheltuielile și fluxurile de trezorerie relative la activitățile ce continuă să se realizeze față de abandonurile de activitate.

(ii) Să considerăm că întreprinderea a cunoscut următoarele schimbări:

(a) în cursul exercițiilor 1 și 2 activitățile A, B, C și D au continuat să se realizeze;

(b) în cursul exercițiului 3, activitatea D a fost abandonată (aprobarea abandonului, apoi abandonul efectiv);

(c) în cursul exercițiului 4, activitatea B a fost abandonată (aprobarea abandonului, apoi abandonul efectiv), iar activitatea E a fost cumpărată; și

(d) în cursul exercițiului 5, activitatea F a fost cumpărată.

(iii) Tabelele de mai jos ilustrează clasificarea activităților ce continuă să se realizeze și a abandonurilor de activitate, în circumstanțele precedente:

SITUAȚIILE FINANCIARE ALE EXERCIȚIULUI 3 (aprobate și publicate la începutul exercițiului 4)			
Exercițiul 2 (date comparative)		Exercițiul 3	
Activități ce continuă să se realizeze	Abandonuri de activitate	Activități ce continuă să se realizeze	Abandonuri de activitate
A		A	
B		B	
C		C	
	D		D

SITUAȚIILE FINANCIARE ALE EXERCIȚIULUI 4 (aprobate și publicate la începutul exercițiului 5)			
Exercițiul 3 (date comparative)		Exercițiul 4	
Activități ce continuă să se realizeze	Abandonuri de activitate	Activități ce continuă să se realizeze	Abandonuri de activitate
A		A	
	B		B
C		C	
	D		D
		E	

SITUAȚIILE FINANCIARE ALE EXERCIȚIULUI 5 (aprobate și publicate la începutul exercițiului 6)			
Exercițiul 4 (date comparative)		Exercițiul 5	
Activități ce continuă să se realizeze	Abandonuri de activitate	Activități ce continuă să se realizeze	Abandonuri de activitate
A		A	
	B		
C		C	
E		E	
		F	

(iv) Dacă aprobarea și anunțul procesului de abandon al activității B s-ar fi produs la începutul exercițiului 4, înaintea aprobării situațiilor financiare ale exercițiului 3, de către consiliul de administrație al întreprinderii, activitatea B ar fi fost clasificată în abandon de activitate în situațiile financiare ale exercițiului 3 și ale exercițiului 2 (date comparative), așa după cum indică tabelul de mai jos:

SITUAŢIILE FINANCIARE ALE EXERCIŢIULUI 3 (aprobate în cursul exerciţiului 4, după aprobarea şi anunţul procesului de abandon al activităţii B)			
Exerciţiul 2 (date comparative)		Exerciţiul 3	
Activităţi ce continuă să se realizeze	Abandonuri de activitate	Activităţi ce continuă să se realizeze	Abandonuri de activitate
A		A	
	B		B
C		C	
	D		D

(v) Dacă, indiferent de motiv, situaţiile financiare comparative pe cei cinci ani ar fi fost întocmite în cursul exerciţiului 5, clasificarea activităţilor ce continuă să se realizeze şi abandonurile de activitate ar fi următoarea:

SITUAŢIILE FINANCIARE ALE EXERCIŢIULUI 5									
Exerciţiul 1 Date comparative		Exerciţiul 2 Date comparative		Exerciţiul 3 Date comparative		Exerciţiul 4 Date comparative		Exerciţiul 5	
Continuare	Abandon	Continuare	Abandon	Continuare	Abandon	Continuare	Abandon	Continuare	Abandon
A		A		A		A		A	
	B		B		B		B		
C		C		C		C		C	
	D		D		D				
						E		E	
								F	

Capitolul XIV:

DOUĂ SENSURI DE EVOLUȚIE A REFERENȚIALULUI CONTABIL INTERNAȚIONAL: O NORMĂ CARE SE "DEZINTEGREAZĂ", O ALTA CARE S-A NĂSCUT ŞI SE DEZVOLTĂ PE MĂSURA COMPLEXIFICĂRII ECONOMIILOR FINANCIARIZATE

1. Litera şi spiritul normei IAS 4 "Contabilizarea amortizărilor" (Depreciation Accounting)
2. Litera şi spiritul normei IAS 39 "Instrumentele financiare: contabilizare (constatare) şi evaluare" (Financial Instruments: Recognition and Measurement) (rezumat)

1. LITERA ŞI SPIRITUL NORMEI IAS 4 "CONTABILIZAREA AMORTIZĂRILOR" (DEPRECIATION ACCOUNTING)

1.2. Elemente introductive

- **Informații cu caracter preliminar**

Prezenta normă IAS 4 anulează și înlocuiește norma aprobată inițial, de consiliul IASC, în noiembrie 1974. Ea este prezentată în formatul revizuit care a fost adoptat pentru normele contabile internaționale începând cu 1991. Textului aprobat inițial nu i-a fost adusă nici o modificare substanțială. Totuși, unii termeni au fost schimbați, pentru a se realiza alinierea la practicile actuale ale IASC.

Norma IAS 38 "Imobilizările necorporale" anulează și înlocuiește norma IAS 4 în ceea ce privește amortizarea imobilizărilor necorporale. Norma IAS 38 a intrat în vigoare pentru situațiile financiare anuale ale exercițiilor deschise începând cu 1 iulie 1999.

Prezenta normă (IAS 4) a intrat în vigoare pentru situațiile financiare ale exercițiilor deschise începând cu 1 ianuarie 1977.

- **Câmpul de aplicare a normei** (Scope)

Prezenta normă trebuie să fie aplicată contabilizării amortizărilor.

Norma IAS 4 se aplică tuturor activelor amortizabile, cu excepția:

(a) imobilizărilor corporale (a se vedea norma IAS 16 "Imobilizările corporale");
(b) pădurilor și resurselor naturale regenerabile similare;
(c) cheltuielilor de prospectare și de extragere a minereurilor, petrolului, gazului natural și a altor resurse similare regenerabile;
(d) cheltuielilor de cercetare și de dezvoltare (care au intrat sub incidența normei IAS 38, implicit cazurile posibile ale amortizării cheltuielilor de dezvoltare);
(e) goodwill-ul (a se vedea norma IAS 22 "Gruparea întreprinderilor").

Activele amortizabile reprezintă o parte importantă a activelor multor întreprinderi. Ca atare, amortizarea poate să aibă un efect important asupra determinării și prezentării poziției financiare și performanțelor acestor întreprinderi.

- **Definiții** (Definitions)

În cadrul normei IAS 4, următorii termeni au semnificația indicată în cele ce urmează:

Amortizarea (depreciation) este repartizarea mărimii amortizabile a unui activ asupra duratei de utilitate estimată. Cheltuielile cu amortizările exercițiului sunt contabilizate în contul de profit și pierdere al perioadei în cauză, cu efecte asupra rezultatului net, fie direct, fie indirect.

Activele amortizabile (Depreciable assets) sunt active:

(a) de la care se așteaptă să fie utilizate pe o perioadă mai mare de un exercițiu;
(b) care au o durată de utilitate limitată; și
(c) care sunt deținute de o întreprindere în vederea utilizări lor pentru producția sau furnizarea de bunuri și servicii, pentru locație la terți sau pentru scopuri administrative.

Durata de utilitate (Useful life) este:

(a) fie perioada în cursul căreia întreprinderea se așteptă să utilizeze un activ amortizabil;
(b) fie numărul de unități de producție sau de unități similare pe care întreprinderea se așteptă să le obțină în urma utilizării acestui activ.

Mărimea amortizabilă (Depreciable amount) a unui activ amortizabil este costul istoric sau o altă mărime care a înlocuit acest cost, în situațiile financiare[1], diminuat cu valoarea reziduală estimată.

1.2. Amortizarea (Depreciation)

Mărimea amortizabilă a unui activ amortizabil trebuie să fie repartizată în mod sistematic, pentru fiecare exercițiu, în cursul duratei de utilitate a activului.

Uneori, se consideră că dacă valoarea unui activ depăşeşte mărimea la care este înscris în situațiile financiare, acest activ nu mai trebuie să fie amortizat. Totuşi, norma precizează că mărimea cheltuielilor cu amortizările trebuie să fie contabilizată în fiecare exercițiu, pe baza valorii amortizabile, independent de o creştere a valorii activului.

- **Durata de utilitate** (Useful life)

Durata de utilitate a unui activ amortizabil trebuie să fie estimată după ce au fost luați în considerație următorii factori:

(a) uzura fizică aşteptată (expected physical wear and tear);

(b) uzura morală (obsolescence); şi

(c) limitele juridice sau alte limite aferente utilizării activului (legal or other limits on the use of the asset).

Duratele de utilitate ale principalelor active amortizabile sau ale categoriilor de active amortizabile trebuie să fie reexaminate periodic, iar cotele de amortizare trebuie să fie ajustate pentru exercițiul în cauză şi exercițiile ulterioare, dacă ne aşteptăm la diferențe semnificative, în raport cu estimările anterioare. Efectul schimbării trebuie să fie indicat în exercițiul în cursul căruia a intervenit schimbarea.

Estimarea duratei de utilitate a unui activ amortizabil sau a unui grup de active amortizabile similare este o problemă de judecată profesională, bazată în general pe experiența achiziționată cu tipuri de active similare. Pentru un activ ce utilizează o nouă tehnică sau utilizat în fabricarea unui nou produs sau în prestarea unui nou serviciu, pentru care experiența este limitată, estimarea duratei de utilitate este mai dificilă, dar ea este totuşi solicitată.

Durata de utilitate a unui activ amortizabil pentru o întreprindere poate să fie mai scurtă decât durata sa de viață fizică. Dincolo de uzura de tip fizic ce depinde de factori operaționali, ca de exemplu scadențele de utilizare prevăzute şi programul de reparații şi de întreținere al întreprinderii, trebuie să fie luați în considerație şi alți factori. Aceştia se referă la uzura morală ce decurge din evoluțiile tehnologice sau din ameliorările în procesul de fabricație, uzura morală provenind dintr-o evoluție a cererii pieței pentru produsul sau serviciul obținut/prestat prin utilizarea activului, şi la limite juridice, ca de exemplu datele de expirare a contractelor de locație.

- **Valoarea reziduală** (Residual value)

Valoarea reziduală a unui activ este adesea puțin importantă şi poate să fie ignorată în calculul mărimii amortizabile. Dacă există o probabilitate mare ca valoarea reziduală să fie semnificativă, ea este estimată la data achiziției sau la data oricărei reevaluări ulterioare a

[1] Prezenta normă nu tratează diferențele ce survin atunci când mărimile reevaluate înlocuiesc costul istoric.

activului, pe baza valorii de realizare ce poate fi asimilată la această dată, cu cea a activelor similare care au atins sfârşitul perioadei lor de utilitate şi care au fost utilizate în condiţii similare cu cele în care activul va fi utilizat. În toate cazurile, valoarea reziduală brută este diminuată cu mărimea costurilor aşteptate privind cesiunea la sfârşitul duratei de utilitate a activului.

- **Metodele de amortizare** (Depreciation methods)

Metoda de amortizare aleasă trebuie să fie aplicată în mod coerent de la un exerciţiu la altul, exceptând situaţia în care circumstanţe noi justifică o schimbare. Pentru un exerciţiu, în cursul căruia s-a schimbat metoda de amortizare, efectul schimbării trebuie să fie cuantificat şi indicat. Totodată, trebuie să se menţioneze motivul schimbării.

Mărimile amortizabile sunt repartizate pentru fiecare exerciţiu, în cursul duratei de utilitate a activului, pe baza diferitelor metode de amortizare. Indiferent care este metoda de amortizare aleasă, este necesar ca aceasta să fie utilizată în mod coerent şi permanent, independent de capacitatea întreprinderii de a produce beneficii sau de consideraţiile de ordin fiscal, pentru a asigura comparabilitatea rezultatelor întreprinderii de la un exerciţiu la altul.

1.3. Informaţiile de furnizat (Disclosure)

Bazele de evaluare utilizate pentru determinarea mărimilor la care sunt contabilizate activele amortizabile trebuie să fie incluse în informarea ce vizează celelalte metode contabile (a se vedea, în acest sens, norma IAS 1 "Prezentarea situaţiilor financiare").

Pentru fiecare categorie principală de active amortizabile, trebuie să fie furnizate următoarele informaţii:

(a) metodele de amortizare utilizate;
(b) duratele de utilitate sau cotele de amortizare utilizate;
(c) mărimea totală a cheltuielilor privind amortizările, aferentă exerciţiului; şi
(d) mărimea brută a activelor amortizabile şi valoarea cumulată a amortizărilor corespondente.

Alegerea unui mod de repartizare şi estimarea duratei de utilitate a unui activ amortizabil sunt probleme ce implică judecata profesională. Indicarea metodelor adoptate şi a duratelor de utilitate estimate sau a cotelor de amortizare utilizate furnizează utilizatorilor situaţiilor financiare informaţii care să le permită examinarea politicilor alese de conducere şi să le dea posibilitatea să realizeze comparaţii cu alte întreprinderi. Pentru motive similare, este necesar să se indice cheltuielile privind amortizările aferente unui exerciţiu şi valoarea cumulată a amortizărilor la sfârşitul acestui exerciţiu.

2. LITERA ŞI SPIRITUL NORMEI IAS 39 "INSTRUMENTELE FINANCIARE: CONTABILIZARE (CONSTATARE) ŞI EVALUARE" (FINANCIAL INSTRUMENTS: RECOGNITION AND MEASUREMENT)

(rezumat)

2.1. Elemente introductive

- **Consideraţii cu caracter general**[2]

Norma IAS 39 stabileşte principiile de contabilizare (constatare), de evaluare, şi cele relative la informaţiile de furnizat ce vizează activele financiare şi datoriile financiare ale unei întreprinderi, inclusiv contabilizarea operaţiilor de asigurare. Norma IAS 39, la fel ca şi norma IAS 32, care, după cum am văzut în partea întâi, tratează prezentarea instrumentelor financiare şi a informaţiilor de furnizat ce le vizează, sunt două poziţii oficiale importante ale IASC, referitoare la acelaşi subiect, chiar dacă alte norme existente abordează şi ele problemele relative la instrumentele financiare.

Norma IAS 39 va contribui în mod semnificativ la ameliorarea contabilizării instrumentelor financiare. Totodată, consiliul recunoaşte necesitatea unor dezvoltări noi. În acest sens, IASC participă la un grup de lucru care studiază fezabilitatea unei evaluări a tuturor activelor financiare şi a tuturor datoriilor financiare la valoarea lor justă, plecând de la propunerile formulate în martie 1997 într-un document de lucru al IASC "Contabilizarea activelor financiare şi a datoriilor financiare".

Norma IAS 39 este aplicabilă situaţiilor financiare ale exerciţiilor deschise începând cu 1 ianuarie 2001.

- **Obiectivul normei** (Objective)

Norma IAS 39 stabileşte principiile de contabilizare, de evaluare şi de informare referitoare la activele şi datoriile financiare. Este vorba de prima normă a IASC, care tratează ansamblul subiectului în cauză, chiar dacă unele probleme ce intră în câmpul de aplicare a acestei norme au fost abordate în alte norme. După cum am văzut anterior, norma IAS 25 "Contabilizarea plasamentelor" tratează contabilizarea (constatarea) şi evaluarea plasamentelor sub formă de titluri de împrumut, de capitaluri proprii cât şi ale plasamentelor în terenuri şi clădiri, precum şi alte imobilizări corporale şi necorporale deţinute sub formă de plasamente. IASC este pe punctul de a finaliza actualmente elaborarea unei norme privind imobilele de plasament. În analizele noastre precedente, am văzut că norma IAS 38 "Imobilizările necorporale" a înlocuit norma IAS 25 în ceea ce priveşte imobilizările necorporale. Norma IAS 39 completează, de asemenea, dispoziţiile în materie de informare tratate de norma IAS 32 "Instrumentele financiare: informaţii de furnizat şi prezentare".

---

[2] Complexitatea problemelor generate de contabilizarea (constatarea) şi evaluarea instrumentelor financiare, precum şi prezenţa nerelevantă a acestor noi elemente în economia românească fac inutilă o analiză detaliată a prezentei norme. De altfel, dincolo de perioada lungă de "germinaţie" a subiectului în cauză, în " laboratorul" de normalizare al IASC, un grup de lucru al organismului internaţional (joint working group) a fost însărcinat să elaboreze o normă contabilă armonizată referitoare la instrumentele financiare, în cursul anului 2000. Este şi motivul pentru care, în ediţia a II-a a lucrării "Sisteme contabile comparate", nu vom prezenta decât un rezumat al conţinutului normei IAS 39.

- **Câmpul de aplicare** (Scope)

Prezenta normă trebuie să fie aplicată de toate întreprinderile, pentru toate instrumentele financiare, cu excepția:

(a) participațiilor în filiale, întreprinderi asociate și întreprinderi de tip "joint ventures" care sunt contabilizate conform normelor IAS 27: "Situațiile financiare consolidate și contabilizarea participațiilor în filiale"; IAS 28 "Contabilizarea participațiilor în întreprinderile asociate" și IAS 31 "Informarea financiară relativă la participațiile în întreprinderile de tip joint-ventures";

(b) drepturilor și obligațiilor generate prin contractele de locație pentru care se aplică norma IAS 17 "Contractele de locație"; totuși, (i) creanțele ce rezultă din contractele de locație care sunt contabilizate în bilanțul locatorului sunt supuse dispozițiilor de scoatere totală sau parțială din evidență (decontabilizare[3]) ale prezentei norme și (ii) prezenta normă se aplică produselor financiare derivate (derivatives, în engleză; dérivés, în franceză) care sunt încorporate în contractele de locație;

(c) activelor și datoriilor patronilor, deținute în cadrul planurilor de avantaje care se acordă personalului, pentru care se aplică norma IAS 19 "Avantajele personalului";

(d) drepturilor și obligațiilor ce decurg din contractele de asigurare, așa cum sunt ele definite în cadrul normei IAS 32 "Instrumentele financiare: informare și prezentare"; prezenta normă se aplică, totuși, derivatelor care sunt încorporate în contractele de asigurare;

(e) instrumentelor de capitaluri proprii emise de întreprinderea care prezintă situațiile financiare, inclusiv instrumentelor de tip options, warrants și alte instrumente financiare clasificate în categoria capitalurilor proprii ale întreprinderii ce prezintă situațiile financiare (totuși, purtătorul acestor instrumente trebuie să aplice prezenta normă pentru aceste instrumente);

(f) contractelor de garanție financiară, inclusiv a scrisorilor de credit, care prevăd efectuarea de plăți în caz de dificultate a debitorului la data exigibilității unei plăți (norma IAS 37 "Provizioanele, datoriile eventuale și activele eventuale" conține comentarii privind contabilizarea (constatarea) și evaluarea garanțiilor financiare, obligațiilor din garanție și altor instrumente similare); dimpotrivă, contractele de garanție financiară sunt tratate prin prezenta normă, dacă ele stipulează executarea de plăți ca răspuns la variațiile ratei specifice a dobânzii, la prețul unui titlu, la prețul unei mărfuri, la notarea unui credit, la un curs de schimb, la un indice de preț sau la o rată sau o altă variabilă (numită uneori "prealabilă"); de asemenea, norma IAS 39 impune contabilizarea garanțiilor financiare asumate sau conservate ca urmare a normelor de scoatere din evidență totală sau parțială (decontabilizare) enunțate în subparagraful "decontabilizarea";

(g) contractelor în numele unei contrapartide eventuale într-o grupare de întreprinderi (a se vedea norma IAS 22 (revizuită în 1998) "Gruparea întreprinderilor");

---

[3] Termen nerecunoscut oficial în limba română (el reprezintă traducerea termenului englez "derecognition" sau a termenului francez "décomptabilisation").

(h) contractelor care impun efectuarea unei plăți pe baza variabilelor climatice, geologice sau a altor variabile fizice.

Contractele care impun o plată bazată pe variabile climatice, geologice sau pe alte variabile fizice sunt utilizate, în mod obișnuit, sub formă de contracte de asigurare (cele care se bazează pe variabile climatice sunt uneori calificate drept derivate climatice). În acest caz, plata efectuată este calculată pe baza mărimii unei pierderi pentru întreprindere. Drepturile și obligațiile ce decurg din contractele de asigurare sunt excluse din câmpul de aplicare a prezentei norme. Consiliul IASC recunoaște că suma vărsată în virtutea unora dintre aceste contracte nu este legată de mărimea pierderii pentru întreprindere.

Norma IAS 39 nu modifică dispozițiile relative la :

(a) contabilizarea de către o societate-mamă a participațiilor în filiale, în situațiile sale financiare individuale;

(b) contabilizarea de către un investitor a participațiilor în întreprinderile asociate, în situațiile sale financiare individuale;

(c) contabilizarea de către un coantreprenor sau investitor a participațiilor în întreprinderile de tip "joint ventures", în situațiile sale financiare individuale;

(d) planurile de avantaje ale personalului, conforme dispozițiilor normei IAS 26 "Contabilitatea și rapoartele financiare ale regimurilor de pensionare".

O întreprindere cumpără, uneori, o așa-numită "participare strategică" în titlurile de capitaluri proprii emise de o altă întreprindere, cu intenția de a stabili sau de a menține pe termen lung o relație operațională cu întreprinderea în care este asigurată participarea. Întreprinderea care cumpără (obține) participarea aplică norma IAS 28 "Contabilizarea participațiilor în întreprinderile asociate", pentru a determina dacă este adecvată, pentru această participare, metoda de contabilizare prin punere în echivalență, datorită faptului că investitorul exercită o influență notabilă asupra întreprinderii asociate. De asemenea, întreprinderea care efectuează plasamentul utilizează norma IAS 31, pentru a determina dacă modul de contabilizare adecvat pentru această participare este integrarea proporțională sau punerea în echivalență. Dacă nici metoda punerii în echivalență, nici integrarea proporțională nu este adecvată, întreprinderea aplică prezenta normă acestei participații strategice.

Norma IAS 39 se aplică altor active și datorii financiare ale întreprinderilor de asigurări decât drepturile și obligațiile ce rezultă din contractele de asigurare. IASC realizează actualmente un studiu printr-un proiect distinct referitor la contabilizarea contractelor de asigurări: acest proiect tratează problema drepturilor și obligațiilor ce rezultă din contractele de asigurare.

Norma IAS 39 trebuie să se aplice contractelor ce se bazează pe mărfuri, ce dau dreptul uneia sau celeilalte dintre părți să se deconteze prin elemente de trezorerie sau cu ajutorul unui alt instrument financiar, cu excepția contractelor de mărfuri (a) care au fost încheiate pentru a satisface restricțiile la care se așteaptă întreprinderea, în materie de cumpărare, de vânzare sau de utilizare, (b) care au fost desemnate în acest scop, de la bun început și (c) pentru care se așteaptă o decontare prin livrare.

Dacă o întreprindere încheie cu regularitate contracte de compensare în care decontarea este efectuată pe o bază netă, aceste contracte nu sunt încheiate pentru a satisface restricțiile la care se așteaptă întreprinderea, în materie de cumpărare, de vânzare sau de utilizare.

- **Definiții** (Definitions)

O primă categorie de termeni se referă la unii dintre cei prezentați în contextul normei IAS 32. Este vorba despre: instrumentul financiar; activul financiar; datoria financiară; instrumentul de capitaluri proprii și valoarea justă.

Norma IAS 39 prezintă și o categorie de definiții complementare:

Un derivat (a derivative) este un instrument financiar:

(a) a cărui valoare fluctuează în funcție de evoluția unei rate a dobânzii, prețului unui titlu, prețului unei mărfuri, unui curs de schimb, unui indice de preț sau de curs, unei notări de credit sau unui indice de credit, sau oricărei alte variabile analoage specificate (numită adesea "prealabilă");

(b) care nu solicită nici un plasament net inițial sau solicită un plasament net inițial de mică valoare, în raport cu alte tipuri de contracte ce reacționează în mod similar la evoluțiile condițiilor de piață; și

(c) care este decontat la o dată viitoare.

Definiția celor patru categorii de active financiare

Un activ sau o datorie financiar(ă) deținut(ă) pentru realizarea de tranzacții (A financial asset or liability held for trading) este un activ care a fost achiziționat sau o datorie care a fost asumată cu scopul principal de a degaja un beneficiu din fluctuațiile pe termen scurt ale prețului său sau ale marjei unui arbitrajist. Un activ financiar trebuie să fie clasificat în categoria activelor deținute în scopuri tranzacționale dacă, independent de motivele pentru care a fost achiziționat, el face parte dintr-un portofoliu pentru care există o indicare a unui ritm efectiv recent de obținere de beneficii pe termen scurt. Activele financiare derivate și datoriile financiare derivate sunt considerate totdeauna ca deținute în scopuri tranzacționale, cu condiția ca ele să fie desemnate și să constituie efectiv instrumente de asigurare.

Plasamentele deținute până la scadența lor (Held-to-maturity investments) sunt alte active financiare cu plăți fixate sau determinabile și cu scadență fixată decât împrumuturile acordate și creanțele emise de întreprindere pe care aceasta are intenția expresă și capacitatea de a le conserva până la scadența lor.

Împrumuturile acordate și creanțele emise de întreprindere (Loans and receivables originated by the entreprise) sunt alte active financiare emise de întreprindere, ca urmare a acordării directe, în favoarea unui debitor, a unei sume de bani, a furnizării de bunuri sau a prestării de servicii, decât activele financiare emise cu intenția de a fi vândute imediat sau pe termen scurt, care trebuie să fie clasificate în categoria activelor deținute în scopuri tranzacționale.

Activele financiare disponibile vânzării (Available-for-sale financial assets) sunt alte active financiare decât (a) împrumuturile acordate și creanțele emise de întreprindere, (b) plasamentele deținute până la scadența lor sau (c) activele financiare deținute în scopuri tranzacționale.

Definiții relative la contabilizare (constatare) și la evaluare (Definitions relating to recognition and measurement)

Costul amortizat al unui activ sau al unei datorii financiare (Amortised cost of a financial asset or financial liability) este mărimea la care a fost evaluat activul sau datoria financiar(ă), cu ocazia contabilizării sale inițiale, diminuată cu rambursările de capital ("principalul") și majorată sau diminuată cu amortizarea cumulată a oricărei diferențe între această mărime inițială și mărimea la scadență, și diminuată cu orice reducere pentru

depreciere sau nerecuperabilitate (operată direct sau prin intermediul unui cont de corectare de valoare).

Metoda ratei efective a dobânzii (The effective interest method) este o metodă de calcul al amortizării cu ajutorul ratei efective a dobânzii aferente unui activ sau unei datorii financiar(e). Rata efectivă a dobânzii este rata care actualizează cu exactitate fluxul aşteptat al ieşirilor de trezorerie viitoare până la scadenţă sau până la data cea mai apropiată de refixare a preţului la rata pieţei, la valoarea contabilă netă actuală a activului sau a datoriei financiare. Acest calcul trebuie să includă integralitatea comisioanelor şi punctelor plătite sau primite între părţile în contract. Rata efectivă a dobânzii este uneori numită randamentul mediu până la scadenţă sau până la data cea mai apropiată de refixare; ea este rata de randament intern a activului financiar sau a pasivului financiar pentru acest exerciţiu.

Costurile tranzacţiei (Transaction costs) sunt costurile marginale direct imputabile achiziţiei sau ieşirii unui activ financiar sau unei datorii financiare.

Un angajament ferm (A firm commitment) este un acord irevocabil de schimb al unei cantităţi specificate de resurse pentru un preţ specificat, la una sau mai multe date specificate.

Controlul (Control) unui activ este puterea de a obţine avantaje economice viitoare procurate prin acest activ.

Decontabilizarea (Derecognise) reprezintă ieşirea din bilanţul unei întreprinderi a unui activ sau a unui pasiv ori a unei părţi a acestora.

Definiţiile relative la contabilitatea de asigurare (Definitions relating to hedge accounting)

În contabilitate, a proceda la o **operaţie de asigurare** (hedging) înseamnă desemnarea unuia sau a mai multor instrumente de asigurare, astfel încât variaţia valorii lor juste să compenseze, în mod integral sau parţial, variaţia valorii juste sau a fluxurilor de trezorerie ale unui element asigurat.

Un element asigurat (A hedged item) este un activ, o datorie, un angajament ferm sau o tranzacţie viitoare prevăzută care (a) expune întreprinderea la un risc de variaţie a valorii juste sau de variaţie a fluxurilor de trezorerie viitoare şi care (b) este desemnat, în contabilitatea de asigurare, ca fiind asigurat(ă).

În contabilitatea de asigurare, **un instrument de asigurare** (a hedging instrument) este un derivat desemnat sau (în circumstanţe limitate) un alt activ financiar sau o altă datorie financiară de la care se aşteaptă ca valoarea justă sau fluxurile de trezorerie să compenseze variaţiile valorii juste sau fluxurilor de trezorerie ale unui element asigurat desemnat. Conform normei IAS 39, un activ sau o datorie financiar(ă) nederivat(ă) nu poate să fie desemnat(ă) ca instrument de asigurare, în materie de contabilitate de asigurare, doar dacă el/ea asigură riscurile de fluctuaţie a cursurilor de schimb.

Eficacitatea unei asigurări (Hedge effectiveness) este gradul de compensare prin instrumentul de asigurare a variaţiilor valorii juste sau fluxurilor de trezorerie atribuibile riscului asigurat.

Alte definiţii

Titlurizarea (Securitisation) este procesul de transformare a activelor financiare în titluri.

Un angajament de răscumpărare (A repurchase agreement) este un angajament de transferare a unui activ financiar la un terţ, în schimbul elementelor de trezorerie sau al unei alte contrapartide, şi a unei obligaţii simultane de răscumpărare a activului financiar la o dată

viitoare pentru o mărime egală trezoreriei sau unei alte contrapartide primite în schimb, majorată cu dobânzile.

- **Dezvoltări privind definițiile** (Elaboration on the definitions)

Instrument de capitaluri proprii (Equity instrument)

O întreprindere poate să aibă o obligație contractuală pe care să o poată achita fie printr-o plată în active financiare, fie printr-o plată sub forma titlurilor sale de capitaluri proprii. Într-un astfel de caz, dacă numărul de titluri de capitaluri proprii cerute pentru a achita obligația variază în funcție de evoluția valorii lor juste, astfel încât valoarea justă totală a titlurilor de capitaluri proprii plătite este egală totdeauna cu mărimea obligației contractuale, deținătorul obligației nu este expus unui profit sau unei pierderi ce să rezulte din fluctuațiile prețului titlurilor de capitaluri proprii. O astfel de obligație trebuie să fie contabilizată sub formă de datorie financiară a întreprinderii și, ca atare, nu este exclusă din câmpul de aplicare a prezentei norme.

O întreprindere poate să aibă un contract la termen (a forward), o opțiune (an option) sau un alt instrument derivat a cărui valoare variază în funcție de alte elemente decât prețul cotate pe o piață a propriilor titluri de capitaluri proprii, dar pe care întreprinderea poate opta să le deconteze sau pe care ea este obligată să le deconteze, prin intermediul titlurilor sale de capitaluri proprii. În acest caz, întreprinderea contabilizează instrumentul ca instrument derivat și nu la instrumente de capitaluri proprii, deoarece valoarea unui astfel de instrument nu este legată de variațiile capitalurilor proprii ale întreprinderii.

Derivatele

Contractele la termen normalizate sau prin bună înțelegere ("futures" și "forwards"), swaps și contractele de opțiune sunt exemple tip de derivate. Un derivat are în mod obișnuit o mărime nețională, care este o mărime în devize, un număr de acțiuni, un număr de unități de greutate sau de volum sau de alte unități specificate în contract. Dar un instrument derivat nu impune purtătorului sau subscriptorului să investească sau să primească mărimea nețională la începutul contractului. Un derivat poate să impună, de asemenea, plata unei mărimi fixe ca urmare a unui eveniment viitor nelegat de o mărime nețională. De exemplu, un contract poate să impună plata unei mărimi fixe de 1.000, dacă LIBOR la șase luni crește cu 100 de puncte de bază. În acest exemplu, nu este specificată nici o mărime nețională.

Angajamentele de cumpărare sau de vânzare de active și de datorii nefinanciare pe care întreprinderea ce prezintă situațiile financiare vizează să le execute, prin efectuarea sau preluarea livrării în cadrul activității sale normale și pentru care practica nu constă în decontarea unei mărimi nete (cu o contrapartidă sau prin intermediul contractelor de compensare) nu sunt contabilizate, sub formă de derivate, ci mai degrabă în calitate de contracte neexecutate integral. Prin decontare netă (settling net) se înțelege efectuarea unei plăți prin utilizarea elementelor de trezorerie pe baza variației valorii juste.

Una dintre condițiile care definește un derivat este impunerea unui plasament net inițial mic în raport cu alte contracte care reacționează în mod analog la condițiile de piață. Un contract de opțiune răspunde acestei definiții pentru că prima este în mod evident mai mică decât plasamentul care ar trebui să fie efectuat pentru a obține instrumentul financiar prealabil de care este legată opțiunea.

Dacă o întreprindere încheie un contract pentru a cumpăra un activ financiar pe baza unor termeni care impun livrarea acestui activ în termenul stabilit în general prin reglementare

sau printr-o convenţie pe piaţa vizată (acest tip de contract este numit, uneori, contract "normalizat"), angajamentul de preţ fixat între data tranzacţiei şi data decontării este un contract la termen, care răspunde definiţiei unui derivat. Prezenta normă prevede pentru aceste contracte normalizate un mod special de contabilizare.

Costurile tranzacţiei (Transaction costs)

Costurile tranzacţiei înglobează onorariile şi comisioanele vărsate agenţilor consilierilor, curtierilor şi arbitrajiştilor, mărimi prelevate de agenţiile de reglementare şi bursele de valori, cât şi taxele de transfer. Costurile tranzacţiei nu includ nici prima de rambursare sau de emisiune a datoriei, nici costurile de finanţare, nici afectările costurilor interne de administraţie.

Datoriile deţinute în scopuri tranzacţionale (Liability held for trading)

Datoriile deţinute în scopuri tranzacţionale includ (a) datoriile derivate care nu sunt instrumente de asigurare şi (b) obligaţia de a repune la vedere titlurile împrumutate de către un vânzător (adică o întreprindere care vinde titlurile pe care ea nu le posedă încă). Faptul că o datorie este utilizată pentru a finanţa activităţile tranzacţiei nu înseamnă că această datorie este deţinută în scopuri tranzacţionale.

Împrumuturi acordate şi creanţe emise de întreprindere (Loans and receivables originated by the entreprise)

Un împrumut acordat achiziţionat de o întreprindere prin intermediul unei participaţii la un împrumut acordat de către un alt creditor este considerat a fi emis de întreprindere cu condiţia de a fi finanţat de întreprindere la data la care împrumutul acordat este emis de celălalt creditor. Dar cumpărarea unei participaţii într-un grup de împrumuturi acordate sau de creanţe, cu ocazia, de exemplu, a unei titlurizări, constituie o cumpărare, şi nu o emisiune, deoarece nu a avut loc din partea întreprinderii **plata** directă de bani, sau **decontarea** prin bunuri sau servicii în favoarea debitorilor prealabili sau **luarea în participaţie** cu un alt creditor la data la care împrumuturile acordate sau creanţele prealabile au fost emise.

Împrumuturile acordate sau creanţele care sunt cumpărate de o întreprindere în loc să fie emise sunt clasificate, după caz, ca fiind deţinute până la scadenţa lor, disponibile vânzării lor sau deţinute în scopuri tranzacţionale.

Activele financiare disponibile vânzării (Available-for-sale financial assets)

Un activ financiar este considerat a fi disponibil vânzării, dacă el nu aparţine în mod adecvat uneia dintre celelalte trei categorii de active financiare, adică: active deţinute în scopuri tranzacţionale, active deţinute până la scadenţa lor şi împrumuturi acordate şi creanţe emise de întreprindere. Un activ financiar este considerat ca fiind mai degrabă deţinut în scopuri tranzacţionale decât ca disponibil vânzării, dacă el face parte dintr-un portofoliu de active similare pentru care există un ritm al tranzacţiilor efectuate în scopul degajării unui beneficiu din fluctuaţiile pe termen scurt ale preţului sau ale marjei arbitrajistului.

- **Derivate încorporate** (Embedded derivatives)

O derivată poate să fie uneori o componentă a unui instrument financiar hibrid (compus) care include atât derivata cât şi un contract gazdă (host contract), ceea ce are ca efect variaţia unei părţi din fluxurile de trezorerie ale instrumentului compus în mod similar cu cel al unei derivate autonome. Aceste derivate sunt numite uneori "derivate încorporate". O derivată încorporată are ca efect **afectarea**, pe baza unei rate a dobânzii, a unui preţ al titlului, a unui preţ al mărfii, a unui curs de schimb, a unui indice de preţ sau de rată sau a unei alte

variabile specificate, a **totalității sau a unei părți din fluxurile de trezorerie**, care altfel ar fi impuse prin contract.

O derivată încorporată trebuie să fie separată de contractul gazdă și contabilizată ca derivată, conform normei IAS 39, dacă sunt reunite toate condițiile prezentate în cele ce urmează:

(a) caracteristicile economice și riscurile unei derivate încorporate nu sunt strâns legate de caracteristicile economice și de riscurile contractului gazdă;

(b) un instrument separat ce comportă aceleași condiții prin care o derivată încorporată ar răspunde elementelor definiției unei derivate; și

(c) instrumentul hibrid (compus) nu este evaluat la valoarea justă cu înregistrările variațiilor valorii juste în rezultatul net.

Dacă o derivată încorporată este separată de contractul gazdă, contractul gazdă propriu-zis trebuie să fie contabilizat (a) conform prezentei norme, dacă el însuși este un instrument financiar, și (b) conform altor norme contabile internaționale adecvate, dacă el nu este un instrument financiar.

Nu se consideră că, în exemplele care urmează, caracteristicile economice și riscurile unei derivate încorporate sunt strâns legate de contractul gazdă (alineatul (a), anterior prezentat). În aceste circumstanțe, presupunând că expresiile condiționale enunțate în alineatele (b) și (c) (anterior prezentate) sunt de asemenea satisfăcute, întreprinderea contabilizează derivata încorporată separat de contractul gazdă, conform normei IAS 39:

(a) o opțiune de vânzare a unui instrument de capitaluri proprii deținut de o întreprindere nu este strâns legată de instrumentul de capitaluri proprii gazdă;

(b) o opțiune de cumpărare încorporată de un instrument de capitaluri proprii deținut de întreprindere nu este strâns legată de instrumentul de capitaluri proprii gazdă, din punctul de vedere al purtătorului (din punctul de vedere al emitentului, opțiunea de vânzare este un instrument de capitaluri proprii, al acestuia dacă el este obligat sau are dreptul să execute decontarea în acțiuni, caz în care opțiunea este exclusă din câmpul de aplicare a prezentei norme);

(c) o opțiune sau o dispoziție automată de reportare a termenului (data scadenței) datoriei nu este strâns legată de contractul de împrumut gazdă deținut de o întreprindere, exceptând situația în care, în momentul reportării, există o ajustare simultană la rata dobânzii pieței;

(d) plățile de dobânzi sau de capital (principalul) indexate pe baza capitalurilor proprii, prin care mărimea dobânzilor sau a capitalului (principalului) este indexată pe baza valorii acțiunilor, nu sunt strâns legate de instrumentul de împrumut gazdă sau de contractul de asigurare, deoarece riscurile inerente contractului gazdă și derivatei încorporate sunt diferite;

(e) plățile de dobânzi sau de capital (principalul) indexate pe baza mărfurilor, adică plățile pentru care mărimea dobânzilor sau capitalului (principalului) este indexată pe baza prețului unei mărfuri, nu sunt strâns legate de instrumentul de împrumut gazdă sau de contractul de asigurare, deoarece riscurile inerente instrumentului gazdă și derivatei încorporate sunt diferite;

(f) o facultate de conversiune în capitaluri proprii încorporată într-un instrument de împrumut nu este strâns legată de instrumentul de împrumut gazdă;

(g) o opţiune de cumpărare sau de vânzare asupra unui împrumut care este emis cu o primă de emisiune sau de rambursare semnificativă nu este strâns legată de împrumut, cu excepţia cazului unui împrumut (ca de exemplu, o obligaţiune cu cupon zero) cumpărabil sau cedabil la nivelul mărimii sale după capitalizare; şi

(h) acordurile cunoscute sub denumirea de derivate de credit (credit derivatives), care sunt încorporate la un instrument de împrumut (numit adesea instrument de creanţă, de către practicieni) gazdă şi care autorizează una dintre părţi ("beneficiarul") să transfere asupra unui terţ ("garantul") riscul de credit al unui activ pe care el poate sau nu să-l posede efectiv, nu sunt strâns legate de instrumentul de împrumut gazdă; aceste derivate de credit permit garantului să-şi asume riscul de credit asociat unui activ de referinţă, fără să cumpere direct acest activ.

În schimb, în următoarele exemple, caracteristicile economice şi riscurile unei derivate încorporate sunt considerate a fi strâns legate de caracteristicile economice şi de riscurile contractului gazdă. În aceste condiţii, conform normei IAS 39 întreprinderea nu contabilizează derivata încorporată separat de contractul gazdă:

(a) derivata încorporată este legată de o rată a dobânzii sau de un indice al ratei dobânzii ce poate să determine variaţia mărimii dobânzilor, care altfel ar fi plătită sau încasată (primită) din contractul de împrumut gazdă (altfel spus, prezenta normă nu permite să se trateze un împrumut cu rată variabilă ca un împrumut cu rată fixă ce comportă o derivată încorporată);

(b) o rată minimală ("floor") sau plafon (maximală) ("cap") încorporată este considerată strâns legată de rata dobânzii unui instrument de împrumut, dacă plafonul este egal sau mai mare cu/decât rata dobânzii pieţei sau dacă "valoarea minimală" este egală sau inferioară ratei dobânzii pieţei atunci când instrumentul este emis, şi dacă nu există efect de levier între rata maximală sau minimală şi instrumentul gazdă;

(c) derivata încorporată este un flux al plăţilor dobânzilor sau capitalului (principalului) exprimate într-o monedă străină; această derivată nu este separată de contractul gazdă, deoarece norma IAS 21 "Efectele variaţiilor cursurilor monedelor străine" impune contabilizarea la rezultatul net a profiturilor şi pierderilor din schimb referitoare la elementul monetar gazdă, luat în totalitatea sa;

(d) contractul gazdă nu este un instrument financiar şi el impune plăţi exprimate (i) în moneda mediului economic principal în care operează o pare importantă pentru contract sau (ii) în moneda în care preţul bunului sau serviciului corespondent achiziţionat sau livrat (prestat) este în mod obişnuit exprimat, în schimburile internaţionale (de exemplu, dolarul american pentru tranzacţiile de petrol brut);

altfel spus, acest tip de contract nu este considerat a fi un contract gazdă ce comportă o derivată încorporată în moneda străină;

(e) derivata încorporată este o opțiune de rambursare anticipată ce comportă un preț de exercitare care nu ar crea profituri sau pierderi importante;

(f) derivata încorporată este o opțiune de rambursare anticipată ce este încorporată fie numai în dobânzi, fie numai în capitalul (principalul) care (i) a rezultat inițial din separarea dreptului de a primi (obține) fluxuri de trezorerie contractuale ale unui instrument financiar ce, în sine, nu ar comporta derivate încorporate și care (ii) nu conține nici un termen care să nu figureze în contractul de împrumut gazdă inițial;

(g) în raport cu un contract gazdă care este un contract de locație, derivata este (i) un indice conectat la inflație ca un indice al chiriilor legat de indicele prețurilor de consum (sub rezerva ca respectivul contract de locație să nu fie supus unui efect de levier și ca indicele să fie conectat la inflația din mediul economic propriu întreprinderii), (ii) eventualele chirii calculate pe baza cifrei de afaceri corespondente și (iii) chiriile eventuale calculate pe baza ratelor variabile ale dobânzii; sau

(h) derivata încorporată este o rată a dobânzii sau un indice al ratei dobânzii care nu modifică plățile de dobânzi nete, care altfel s-ar efectua în numele contractului gazdă, astfel încât purtătorul nu ar recupera cvasitotalitatea plasamentului său înregistrat sau (în cazul unei derivate constituite dintr-o datorie) emitentul ar plăti emisiunii o rată mai mare decât dublul ratei pieței.

Dacă o întreprindere este obligată prin prezenta normă să separe de contractul său gazdă o derivată încorporată, dar aceasta se găsește în situația de incapacitate de a evalua separat derivata încorporată la data achiziției sale sau la o dată ulterioară închiderii, ea trebuie să trateze integralitatea contractului compus ca un instrument financiar deținut în scopuri tranzacționale.

2.2. Un rezumat al normei IAS 39 (a summary of the IAS 39)

În virtutea normei IAS 39, toate activele și datoriile financiare, inclusiv toate derivatele, trebuie să fie contabilizate **în bilanț**. Ele trebuie să fie **inițial evaluate la nivelul costului**, care este **valoarea justă a contrapartidei** oferite sau primite pentru a achiziționa activul sau datoria financiar(ă) (majorată cu unele profituri și pierderi de asigurare).

După contabilizarea lor inițială, toate activele financiare trebuie să fie reevaluate la valoarea justă cu **excepția** activelor prezentate mai jos, care trebuie să fie contabilizate la nivelul **costului amortizat**, sub rezerva unui test de depreciere:

(a) împrumuturile acordate și creanțele emise de întreprindere care nu sunt deținute în scopuri tranzacționale;

(b) celelalte plasamente cu scadență fixată, ca de exemplu titlurile de împrumuturi și acțiunile preferențiale în mod obligatoriu rambursabile, pe care întreprinderea are intenția și capacitatea de a le deține până la scadența lor; și

(c) activele financiare a căror valoare justă nu poate să fie măsurată în mod fiabil (aceste active se limitează la anumite instrumente de capitaluri proprii, pentru care nu se dispune de prețuri cotate pe o piață, și la anumite derivate care sunt legate de aceste instrumente și care trebuie să fie decontate prin cesiunea acestor instrumente de capitaluri proprii necotate).

După achiziționare, majoritatea datoriilor financiare trebuie să fie evaluate la nivelul mărimii lor contabilizate inițial, diminuată cu amortizările și rambursările mărimii capitalului (principalului). Numai derivatele și datoriile deținute în scopuri tranzacționale trebuie să fie reevaluate la valoarea justă.

Pentru activele și datoriile financiare reevaluate la valoarea justă, întreprinderea va dispune de alegerea unică și generală între:

(a) contabilizarea integralității ajustării în rezultatul net al exercițiului; sau

(b) contabilizarea în rezultatul net al exercițiului decât a variațiilor valorii juste relative la activele și datoriile financiare deținute în scopuri tranzacționale, variațiile de valoare ale instrumentelor nedeținute în scopuri tranzacționale fiind contabilizate la capitalurile proprii până la vânzarea activului financiar; începând cu vânzarea activului financiar, profitul sau pierderea înregistrat(ă) este contabilizat(ă) în rezultatul net; în acest sens, derivatele sunt considerate totdeauna ca fiind deținute în scopuri tranzacționale, exceptând situația în care ele se înscriu într-o relație de asigurare ce răspunde condițiilor cerute printr-o contabilitate de asigurare.

Norma IAS 39 stabileşte **condițiile de determinare a datei la care controlul unui activ sau al unei datorii financiare a fost transferat unui terț**. În cazul activelor financiare, **un transfer va fi contabilizat**, în mod normal, **dacă** (a) cesionarul are dreptul de a vinde activul sau de a-l da drept garanție și dacă (b) cel care cedează nu are dreptul de a răscumpăra activele transferate, exceptând situația în care acest activ poate să fie obținut, cu ușurință, pe piață sau când prețul său de răscumpărare este egal cu valoarea sa justă în momentul răscumpărării. În ceea ce privește **scoaterea din evidență, totală sau parțială** (decontabilizarea) a datoriilor, debitorul trebuie să fie în mod legal degajat de prima sa responsabilitate cu privire la datorie (sau de o parte a acesteia) pe cale judiciară sau prin creditor. **Dacă o parte a unui activ sau a unei datorii financiar(e) este vândută sau stinsă**, valoarea sa contabilă este repartizată pe baza valorilor juste relative. **Dacă valorile juste nu pot să fie determinate,** se adoptă pentru contabilizarea profitului o abordare de recuperare a costului.

În materie contabilă, **asigurarea** (hedging) semnifică desemnarea unui instrument financiar derivat sau (într-un număr limitat de cazuri) un instrument financiar nederivat pentru a compensa, în totalitate sau parțial, variația valorii juste sau a fluxurilor de trezorerie referitoare la un element asigurat. **Un element asigurat** poate să fie un activ, o datorie, un

angajament ferm sau o tranzacție viitoare prevăzută, care este expus(ă) unui risc de variație a valorii sau de variații ale fluxurilor de trezorerie viitoare. Contabilitatea de asigurare înregistrează în mod simetric efectele care se compensează la nivelul rezultatului net.

Prezenta normă autorizează contabilitatea de asigurare în anumite circumstanțe, sub rezerva ca relația de asigurare să fie în mod clar definită, măsurată și cu adevărat eficace.

Norma IAS 39 **se aplică întreprinderilor de asigurare, exceptând** cazul drepturilor și obligațiilor ce decurg din contractele de asigurare. Prezenta normă **se aplică derivatelor care sunt încorporate contractelor de asigurare**. IASC a lansat, printre studiile sale, **un proiect distinct privind contabilizarea contractelor de asigurare.**

O privire spre viitor:
noua strategie a organismului internațional de normalizare

Încheiam capitolul I al lucrării noastre cu precizarea că IASC ţine ca, la orizontul anilor 2000, să-şi înnoiască strategia. În acest sens, în decembrie 1998, grupul de lucru "Strategie" (Strategy Working Party) a publicat un document pentru discuţii, "Structurarea IASC pentru viitor" (Shaping IASC for the future), care a expus propuneri pentru reorganizarea organismului internațional, pentru secolul al XXI-lea.

Grupul de lucru "Strategie" şi-a exprimat dorința să primească puncte de vedere sub formă de comentarii la propuneri, până la 30 aprilie 1999.

IASC a primit 86 de scrisori de comentarii, ca răspuns la documentul pentru discuţii (Discussion Paper) al grupului de lucru. Scrisorile de comentarii au fost făcute disponibile Consiliului IASC şi publicului, atât prin "IASC' website", cât şi în "hardcopy format". În plus, membrii Consiliului IASC şi ai grupului de lucru au avut consultări largi cu părțile interesate.

În iulie 1999, grupul de lucru s-a întâlnit cu membrii Consiliului pentru a discuta calea de urmat. La întâlnire, a fost analizată o nouă propunere, dezvoltată ca răspuns la comentarii şi consultări. Una dintre trăsăturile cheie ale noii propuneri a fost abandonarea abordării care viza o organizare de tip bicameral a IASC, abordare descrisă în "documentul pentru discuţii", şi reținerea structurii unicamerale a Consiliului IASC. La întâlnirile din iulie şi din septembrie 1999, precum şi la "întâlnirea telefonică" din noiembrie 1999, grupul de lucru a continuat să opereze pe ideea structurii unicamerale.

În reuniunea sa din 15-19 noiembrie 1999, la Veneția, Consiliul IASC a abordat următoarele puncte principale în legătură cu structurarea organismului internațional pentru viitor:

- **Compoziția viitorului Consiliu al IASC:**
  - 14 membri (dintre care 12, permanenți) recunoscuți pentru expertiza lor tehnică;
  - cel puțin 5 auditori, 3 preparatori de conturi (care au întocmit situații financiare), 3 utilizatori (care au interpretat situații financiare: analişti) şi un universitar;
  - Consiliul nu poate să fie dominat de un grup de interese sau de o regiune geografică;
  - va fi asigurată o legătură cu normalizatorii naționali, prin maximum 7 membri ai Consiliului (care sunt reprezentanți ai marilor "forțe contabile" la nivel mondial: SUA, Canada, Franța, Marea Britanie, Germania, Australia şi Japonia).
- **Responsabilitatea viitorului Consiliu:**

Consiliul va avea ca sarcină realizarea şi adoptarea de norme, proiecte de norme (Exposure draft) şi avize de interpretare (SIC). Pentru adoptarea normelor, proiectelor de norme şi avizelor de interpretare este necesară o majoritate de 8 voturi pozitive (din 14).

Consiliul va fi îndrumat îndeaproape de un "Comitet consultativ" (Advisory Committee), compus din reprezentanți ai organismelor naționale (de normalizare) şi din experți.

- **Procedura de desemnare a viitorului "Consiliu"**

Un comitet format din 19 administratori (trustees) va fi însărcinat să numească membrii viitorului Consiliu al IASC. Compoziţia acestui comitet este supusă restricţiilor geografice (cel puţin 6 reprezentanţi europeni, 6 reprezentaţi din America de Nord şi 4 reprezentanţi din zona Asia-Pacific) şi unor restricţii de reprezentare (5 membri numiţi de IFAC, la care se adaugă un universitar, un analist financiar şi un "preparator de conturi").

De asemenea, administratorii vor avea responsabilitatea nominalizării membrilor "Comitetului permanent de interpretare" (SIC) şi ai "Comitetului consultativ": o sarcină importantă a administratorilor este de a-şi asuma responsabilitatea finanţării IASC (un buget anual de 20-100 de milioane de franci francezi). Ei vor avea posibilitatea să opereze şi schimbări "constituţionale" (în condiţiile unei majorităţi de ¾).

Primii administratori vor fi ei înşişi desemnaţi de un "comitet de nominalizări" format din 7 membri, care au fost numiţi în cadrul reuniunii din decembrie 1999 (de la Amsterdam) a Consiliului IASC. Acest "comitet" va fi imediat dizolvat după desemnarea primilor "trustees".

- **Calendarul de demarare a noii structuri**

Votul final referitor la noua structură a IASC ar trebui să se realizeze în martie 2000, iar viitorul "Consiliu al IASC" ar trebui să fie operaţional începând cu 1 ianuarie 2000.

După câte se poate constata, organismul internaţional de normalizare contabilă îşi perfecţionează structurile şi îşi creează premisele pentru o funcţionare mai eficientă. Această reformă era necesară, dacă ţinem cont de faptul că "vârsta sa" (27 de ani) depăşeşte substanţial durata medie anuală a unei organizaţii (teoretic, 20 de ani).

Totodată, schimbările atestă o trecere de la un model de reprezentativitate şi de angajare temporară a membrilor, la un model de profesionalizare, bazat pe o angajare permanentă a membrilor. Nu este lipsit de interes să semnalăm şi faptul că, în termeni de putere, IASC devine dintr-o instituţie dominată de exponenţii profesiei contabile o instituţie condusă de forţa exponenţilor reglementării bursiere. O atare evoluţie nu ne poate mira, ţinând cont că noul secol îşi anunţă debutul într-o atmosferă de exuberanţă iraţională a pieţelor financiare.

IASC are ambiţia de a deveni liderul mondial al normalizării, intenţionând să elaboreze cele mai bune soluţii pentru diferitele probleme contabile şi să-şi realizeze misiunea într-o perfectă armonie cu normalizatorii naţionali. Această armonie exclude orice formă de diminuare a suveranităţii naţionale. Calea specifică a fiecărei ţări se poate regăsi în deciziile de detaliu ale normalizatorilor naţionali.

În concluzie, obiectivele IASC se concretizează în:

- dezvoltarea, pentru interesul public, a unui singur set de norme, inteligibile şi care să fie respectate, norme menite să conducă la o informare de înaltă calitate, transparentă şi comparabilă; o astfel de informare structurată în situaţii financiare ar ajuta participanţii la jocul pieţelor mondiale de capital să ia decizii economice pertinente;
- promovarea, utilizarea şi aplicarea cu rigoare a normelor contabile internaţionale; şi
- realizarea unui grad înalt de convergenţă între normele naţionale şi cele internaţionale, în condiţii de calitate tehnică ireproşabilă.

În loc de încheiere: zece teze referitoare la compatibilităţile şi incompatibilităţile contabilităţii româneşti cu normele contabile internaţionale

Începând cu acest an, contabilitatea românească se va confrunta cu cea mai mare provocare din istoria ei seculară: radicalizarea reformei sale prin recursul la normele contabile internaţionale. Cine supraliciteză implementarea lor cu virtuozitate în mediul economico-social românesc se înşală amarnic. Cine neagă oportunitatea raportării, măcar şi parţial, a economiei ţării noastre la referenţialul contabil internaţional nu poate să fie decât un nostalgic care s-a încurcat în numărătoarea secolelor.

Cum evoluţia sistemului nostru contabil, în deceniul trecut, s-a realizat, în general, la foc mic (excepţie făcând acţiunile reformatoare ale primilor ani ai deceniului '90), ne putem aştepta în viitorul apropiat, şi nu numai, la trageri de timp, poticneli şi la o vânătoare de vrăjitoare.

Miza românilor este să prindem, măcar şi din mers, trenul Uniunii Europene. Nu pentru că el ne va duce prea curând în "ţinuturile" (a se înţelege timpurile) făgăduinţei. Ar fi o utopie, vecină cu prostia, să credem asta. Dar vaga mea bănuială este că atât de mediatizata călătorie cu "Occident-expresul" este şansa noastră de a supravieţui.

Teza 1: Influenţa factorilor politici, între speranţă şi circumspecţie

Două evenimente politice majore dau speranţă şi derutează, în egală măsură, pe români:

- De curând, Uniunea Europeană (U.E.) ne-a nominalizat în rândul ţărilor care vor trece prin furcile caudine ale acceptării în structurile sale. De aici încolo, ţara noastră se înscrie la o cursă de fond, care cu greu s-ar putea încheia în primul deceniu al secolului XXI.
- De un anumit timp, bătrânul Albion (cine spunea că este şi perfid?) ne trimite bezele de dincolo de "Canal", poate şi pentru conştiinţa încărcată de abandonarea noastră în 1945 (ce iluzii îmi fac?). Cu buzunarele pline, Know How Fund "sponsorizează" programul de dezvoltare a sistemului contabil românesc.

Mult aşteptata intrare în UE obligă să renunţăm la şovăieli: contabilitatea trebuie pusă în armonie totală cu directivele europene care, la rândul lor, trebuie făcute compatibile cu normele contabile internaţionale, cel puţin în zona conturilor consolidate.

Prin finanţarea şi asigurarea asistenţei necesare în cadrul programului de dezvoltare, Marea Britanie, prin experţii scoţieni, ne familiarizează cu filosofia concepţiei anglo-saxone despre contabilitate, concepţie care alimentează "filonul principal" al literei şi spiritului normelor internaţionale. Cabinetele "Pentagonului contabil" (Big Five) veghează la reuşita misiunii.

Teza 2: Problema globalizării şi financiarizării economiilor sau spulberarea mitului influenţelor culturale în contabilitate

Globalizarea şi financiarizarea economiilor atrage vârful economiei fiecărei ţări în malaxorul societăţilor multinaţionale. Substanţa financiară rezultată în urma "omogenizării" este împărţită, conform unor algoritmi fundamentaţi şi transparenţi, între aportori. La capătul "robinetului", marile întreprinderi româneşti (metamorfozate, prin grupare, în filiale ale unor filiale) şi proprietarii lor (de ce naţionalitate? de ce culoare politică?) aşteaptă cota-parte din "marele capital" şi din "marele profit", care nu poate să fie decât una nesemnificativă. Dar celelalte întreprinderi româneşti? Ele sunt deocamdată piesele de rezistenţă în prezervarea unui specific naţional. Problema care se pune, până când? Nu cred că tăvălugul mondializării va ierta pentru mult timp acest segment, numeric majoritar, al economiilor. Dacă îndoiala mea se va proba cândva, deşi aş prefera să fiu un profet mincinos, mitul influenţelor culturale în contabilitate va fi spulberat. Oricum, pe una din porţile vamei mondializării este scris: "prezentaţi-vă conturile întocmite conform normelor contabile internaţionale sau normelor în mod internaţional recunoscute (cele americane)!"

Teza 3: Fluidizarea proprietăţii şi falsa problemă a caducităţii conceptului de patrimoniu, ca obiect de studiu al contabilităţii

Prin globalizare şi financiarizare, pentru a nu mai vorbi despre montaje clasice precum contractele de locaţie-finanţare (leasing financiar), proprietăţile întreprinderilor se "fluidizează". Într-o atare dinamică, este natural ca drepturile de utilizare, cu ingredientele lor, asumarea riscurilor şi însuşirea avantajelor, să devină prioritare drepturilor de proprietate, atunci când se pune problema reflectării lor în contabilitate. La fel cum, în întreprinderile cu o anumită stabilitate şi perenitate a proprietăţii, patrimonialitatea să rămână criteriul dominant de structurare a poziţiei financiare (bilanţului), şi aceasta nu numai din raţiuni legate de tradiţie (România, ţară de drept scris). Altfel spus, cele două concepţii, opozabile prin esenţa lor, pot coexista în timp şi în spaţiu. Oricum, în procesul de "fluidizare" a proprietăţii prin globalizare şi financiarizare, unul dintre "fermenţi" este acţiunea principiului "priorităţii" realităţii în faţa "formei", care constituie un principiu (metodă, politică) cheie al literei şi spiritului normelor contabile internaţionale. Intrarea României, printr-un segment reprezentativ al economiei sale, în jocul celor două procese de anvergură mondială, înseamnă implicit integrarea principiului sus-menţionat în arsenalul conceptual al sistemului său contabil.

Teza 4: Convieţuirea cadrului contabil conceptual cu planul contabil general în contextul aceluiaşi referenţial contabil este demonstrată, atât din punct de vedere teoretic, cât şi practic

Construit după o filosofie de inspiraţie anglo-saxonă, referenţialul contabil internaţional se bazează pe un cadru contabil conceptual, produs normalizator care: serveşte drept ghid în elaborarea normelor, "asistă" producătorii de conturi în interpretarea corectă a diferitelor norme şi în formularea de soluţii, atunci când pentru o problemă sau alta există un

vid de reglementare, pe utilizatorii de situații financiare, în înțelegerea acestora, pe auditori, în formularea unei opinii bine argumentate, pe universitari, în îmbunătățirea pedagogiei de predare a contabilității. Acest produs poate să fie asimilat cu o relativă ușurință în mediul contabil românesc. Mai ales că el este un produs tranzacțional neimpregnat, în mod fundamental, de influențele culturale ale unei anumite țări. Întrebarea care se poate pune, totuși, este dacă într-o economie de tranziție, așa cum este economia țării noastre, pentru întreprinderile care nu vor intra prea curând sub incidența mondializării, nu este nevoie de o altă arhitectură de cadru conceptual? În altă ordine de idei, referențialul internațional, ca de altfel toate sistemele contabile anglo-saxone, nu recurg(e) la un plan contabil general. Fapt ce nu împiedică o țară ca România să accepte conviețuirea celor două concepte și practici. Pentru că trebuie să recunoaștem, cartezianismul contabilului român și rădăcinile de "uniformizare" rămase de la vechiul regim prin forța puterii publice sunt în continuare două bariere greu de învins în procesul de renunțare (eventuală) la atuurile unui plan contabil general.

Teza 5: Problema raportului contabilitate-fiscalitate sau dezrobirea contabilității de sub imperiul influenței puterii publice

Normele contabile internaționale sunt produsul forței de expertiză a profesiei contabile, dincolo de orice ingerință a regulilor de ordin fiscal. Altfel spus, ele ascultă numai de "rațiunea" principiilor contabile. În mod evident, aplicarea lor exclude orice "amendament" adus pe căi "extracontabile" și, în primul rând, din dorința puterii publice, prin "calul troian" al oportunităților fiscale reflectate în sistemul de conturi.

Norma IAS 12 "Impozitele asupra rezultatului" reprezintă un exemplu tipic al dezrobirii contabilității: "refuzarea" metodei impozitului exigibil (cu poluarea fiscală pe care aplicarea acesteia ar presupune-o) și intrarea în drept a imperiului fidelității conturilor (în acest exemplu, ca urmare a aplicării metodei reportului variabil).

Nu în ultimul rând, un răspuns dat celor ce învinovățesc contabilitatea pentru unele fenomene proliferate în economia românească de tranziție: poluarea sau depoluarea fiscală a conturilor nu are o legătură directă cu necesitatea stopării evaziunii fiscale!

Teza 6: Satisfacerea cerințelor informaționale ale unei game largi de utilizatori reprezintă saltul contabilității de la un sistem de înregistrare și de control la unul de informare și de "asistare" a deciziilor luate de diferiții actori ai jocului său social

Obiectivele situațiilor financiare definite explicit de cadrul contabil conceptual ne asigură că un atare salt este realizabil prin ținerea unei contabilități pe baza logicii normelor internaționale. Aplicarea lor corectă și consecventă permite elaborarea de situații financiare în care sunt structurate informații relevante, fiabile, inteligibile și comparabile. Deși cadrul conceptual relevă necesitatea satisfacerii cerințelor pentru 7 categorii de utilizatori, ca urmare a aplicării referențialului contabil internațional, fără a se defini o ierarhie a acestor categorii, litera și spiritul normelor "trădează" că un loc primordial este acordat finanțatorilor:

vid de reglementare, pe utilizatorii de situaţii financiare, în înţelegerea acestora, pe auditori, în formularea unei opinii bine argumentate, pe universitari, în îmbunătăţirea pedagogiei de predare a contabilităţii. Acest produs poate să fie asimilat cu o relativă uşurinţă în mediul contabil românesc. Mai ales că el este un produs tranzacţional neimpregnat, în mod fundamental, de influenţele culturale ale unei anumite ţări. Întrebarea care se poate pune, totuşi, este dacă într-o economie de tranziţie, aşa cum este economia ţării noastre, pentru întreprinderile care nu vor intra prea curând sub incidenţa mondializării, nu este nevoie de o altă arhitectură de cadru conceptual? În altă ordine de idei, referenţialul internaţional, ca de altfel toate sistemele contabile anglo-saxone, nu recurg(e) la un plan contabil general. Fapt ce nu împiedică o ţară ca România să accepte convieţuirea celor două concepte şi practici. Pentru că trebuie să recunoaştem, cartezianismul contabilului român şi rădăcinile de "uniformizare" rămase de la vechiul regim prin forţa puterii publice sunt în continuare două bariere greu de învins în procesul de renunţare (eventuală) la atuurile unui plan contabil general.

Teza 5: Problema raportului contabilitate-fiscalitate sau dezrobirea contabilităţii de sub imperiul influenţei puterii publice

Normele contabile internaţionale sunt produsul forţei de expertiză a profesiei contabile, dincolo de orice ingerinţă a regulilor de ordin fiscal. Altfel spus, ele ascultă numai de "raţiunea" principiilor contabile. În mod evident, aplicarea lor exclude orice "amendament" adus pe căi "extracontabile" şi, în primul rând, din dorinţa puterii publice, prin "calul troian" al oportunităţilor fiscale reflectate în sistemul de conturi.

Norma IAS 12 "Impozitele asupra rezultatului" reprezintă un exemplu tipic al dezrobirii contabilităţii: "refuzarea" metodei impozitului exigibil (cu poluarea fiscală pe care aplicarea acesteia ar presupune-o) şi intrarea în drept a imperiului fidelităţii conturilor (în acest exemplu, ca urmare a aplicării metodei reportului variabil).

Nu în ultimul rând, un răspuns dat celor ce învinovăţesc contabilitatea pentru unele fenomene proliferate în economia românească de tranziţie: poluarea sau depoluarea fiscală a conturilor nu are o legătură directă cu necesitatea stopării evaziunii fiscale!

Teza 6: Satisfacerea cerinţelor informaţionale ale unei game largi de utilizatori reprezintă saltul contabilităţii de la un sistem de înregistrare şi de control la unul de informare şi de "asistare" a deciziilor luate de diferiţii actori ai jocului său social

Obiectivele situaţiilor financiare definite explicit de cadrul contabil conceptual ne asigură că un atare salt este realizabil prin ţinerea unei contabilităţi pe baza logicii normelor internaţionale. Aplicarea lor corectă şi consecventă permite elaborarea de situaţii financiare în care sunt structurate informaţii relevante, fiabile, inteligibile şi comparabile. Deşi cadrul conceptual relevă necesitatea satisfacerii cerinţelor pentru 7 categorii de utilizatori, ca urmare a aplicării referenţialului contabil internaţional, fără a se defini o ierarhie a acestor categorii, litera şi spiritul normelor "trădează" că un loc primordial este acordat finanţatorilor:

investitori şi creditori. Orientarea contabilității românești către informare şi decizie este în consonanță cu prioritățile țării noastre de redresare economică, cu nevoia atragerii în circuitul întreprinderilor româneşti de noi surse de finanțare. Această altă optică a utilității contabilității îi înnobilează statutul, argumentele care pledează în favoarea statutului de știință fiind din ce în ce mai convingătoare.

Teza 7: Noile dimensiuni ale evaluării şi măsurării în contabilitate, presupuse de aplicarea normelor internaționale, sunt contestabile în condițiile unei tranziții fără orizont a economiei româneşti şi de vulnerabilitatea ei, mai ales din punct de vedere financiar

Referențialul contabil internațional propune un sistem de evaluare şi de măsurare în care, dincolo de clasicul sistem al costurilor istorice, în mod indiscutabil fiabil dar nerelevant, se face recurs, din ce în ce mai mult, la alte două sisteme, unul fundamentat pe valorile de piață (fair value), iar celălalt, pe valorile date de fluxurile de trezorerie viitoare actualizate (present value).

În pofida interesului de care se bucură cele două sisteme, în contabilitățile țărilor dezvoltate (deşi contestările nu sunt deloc puțin numeroase), cei doi piloni ai noilor tipuri (sisteme) de evaluare sunt extrem de discutabili în economia românească, din cauza creşterii aberante şi greu controlabile a prețurilor şi degringoladei monedei naționale.

Pericolul mare, în condițiile utilizării acestor sisteme, este de a da frâu liber unor transferuri de valoare nefundamentate, între diferiții actori sau, şi mai grav, în exteriorul țării.

Ca atare, normele internaționale care propun astfel de evaluări sunt distorsionante şi pot crea inechități în repartizarea bogăției. Ele ar putea deveni operante din momentul redresării economiei româneşti.

Teza 8: Inflația jugulează de 10 ani dezvoltarea economică a României. Din punct de vedere contabil, ea a distorsionat poziția financiară şi performanțele întreprinderilor. Aplicarea unor metode de ajustare a conturilor s-a lăsat aşteptată. Norma IAS 29 propune un sistem de retratare a situațiilor financiare, aplicabil în contextul țării noastre

În mod inevitabil, tranziția la economia de piață a creat condițiile apariției şi proliferării unor fenomene inflaționiste. Aceste fenomene au fost agravate de politica defectuoasă promovată de cele mai multe dintre guvernări. Oricare segment de 3 ani consecutivi am lua în calcul, pentru ultimii 10 ani, am ajunge la aceeaşi concluzie: economia românească a suportat o stare de hiperinflație. Întârzierile în aplicarea unor tehnici de contabilitate de inflație au condus la decapitalizarea societăților comerciale. Substanța capitalului a fost deturnată spre puterea publică (prin impozitare), spre proprietari (prin distribuire de dividende fictive) şi spre exteriorul țării (negocieri în procesul de privatizare

care nu au ţinut cont de unele elemente semnificative ale posibilului fond comercial: gradul de pregătire profesională a salariaţilor; existenţa unor segmente de piaţă; poziţia geostrategică a ţării noastre etc.). Deşi cu întârziere, aplicarea normei IAS 29 poate introduce ordine în lucruri. Mai ales că relevanţa prelucrărilor presupuse de litera şi spiritul normei a fost testată în alte ţări, de aproximativ un deceniu.

Teza 9: Problema restructurării economiei româneşti sau acceptarea "cultului morţii şi al învierii" în evoluţia întreprinderilor

Întreprinderile sunt organizaţii mai mult sau mai puţin complexe care se nasc (crearea), cresc (funcţionează şi se dezvoltă), se îmbolnăvesc (intră în stare de dificultate), se însănătoşesc (prin a fi achiziţionate sau a-şi pune în comun interesele) şi uneori mor (abandon total de activităţi). Contabilitatea trebuie să se doteze cu un arsenal de tehnici şi metode prin care să se reflecte aceste procese/operaţii complexe. Referenţialul contabil internaţional ne propune o serie de norme care să servească procesul de restructurare al unei economii. Contabilitatea românească ar putea să facă apel la acest arsenal. Este suficient să dăm exemplul normelor: IAS 22 "Grupările de întreprinderi", IAS 31 "Informarea financiară relativă la participaţiile în întreprinderile de tip "joint ventures"" şi IAS 35 "Abandonul de activităţi".

Teza 10: Dificultăţile create de înţelegerea şi aplicarea normelor internaţionale vor conduce, în primii ani, la atitudini de respingere a oportunităţilor pe care le-ar putea genera utilizarea lor în practica întreprinderilor

Efectele fenomenelor de respingere pot să fie atenuate printr-o formare a personalului, după un scenariu echilibrat, în trepte şi de lungă durată. Totodată, se impune angajarea de formatori cu o forţă de expertiză şi cu o pedagogie probate în anii trecuţi. Nu lipsită de interes este şi pregătirea viitorilor absolvenţi ai facultăţilor economice de profil, al căror fond de acumulări în zona "contabilităţi internaţionale" este considerabil superior altor categorii de specialişti.

În concluzie, perfecţionarea contabilităţii româneşti, prin încorporarea în referenţialul său a normelor internaţionale, este un proces de neocolit. Deşi elaborate în conformitate cu un mecanism şi după o filosofie de sorginte anglo-saxonă, normele internaţionale sunt preferabile normelor americane, care, dincolo de complexitatea şi calitatea lor excepţională, sunt mult prea intim legate de un anume mediu economic, financiar, social şi cultural, aflat de cele mai multe ori în stare de opozabilitate cu mediul românesc. Pe de altă parte, în bătălia pentru supremaţie a referenţialelor, ţările Uniunii Europene par să prefere normele internaţionale, având în vedere caracterul lor tranzacţional. Totuşi, mizele şi factorii politici angajaţi în această bătălie depăşesc limitele normalului.

Apropierea contabilității românești de referențialul contabil internațional ar trebui să declanșeze un al doilea proces cu bătaie lungă: definirea unui sistem contabil în care să se țină seama de particularitățile de mediu ale țării noastre, în acord cu dispozitivul contabil european și, implicit, cu normele contabile internaționale. Ceea ce ar reconfirma un vis al autorului prezentei lucrări: crearea unei școli naționale de contabilitate.

Paris, ianuarie 2000

Autorul

Bibliografia volumelor II şi III

(1) Yves Bernheim, Eamonn Walsch cu participarea lui Timothy J. Doherty — The essentials of US GAAP, The American set of accounting standards and the stakes in international harmonization, Mazars & Guérard, 1997

(2) Bernard Colasse — L'offre et la demande d'informations comptables, seminar de iniţiere în cercetare contabilă, Universitatea Paris-Dauphine, 1991/1992

(3) Bernard Colasse — Comptabilité générale, ediţia a cincea, Economica, Paris, 1996

(4) Christine Collette, Jacques Richard — Comptabilité générale / une optique internationale, ediţia a doua, Dunod, Paris, 1996

(5) Niculae Feleagă — Sisteme contabile comparate, Editura Economică, Bucureşti, 1995

(6) Niculae Feleagă — Îmblânzirea junglei contabilităţii, Editura Economică, Bucureşti, 1996

(7) Niculae Feleagă — Controverse contabile, Editura Economică, Bucureşti, 1996

(8) Niculae Feleagă — Dincolo de frontierele vagabondajului contabil, Editura Economică, Bucureşti, 1997

(9) Niculae Feleagă, Ion Ionaşcu — Tratat de contabilitate financiară, volumele 1 şi 2, Editura Economică, Bucureşti, 1998

(10) Niculae Feleagă, Gilbert Gélard, Louis Klee, Jean-Claude Lavoyer, Benoît Lebrun — Enseignement C3 "Comptabilité comparée" (note de curs pentru anul universitar 1999/2000), Chaire de Sciences et Techniques Comptables, CNAM, Paris

(11) Gilbert Gélard — La normalisation comptable internationale de l'IASC, Revue Française de Comptabilité, iulie-august 1994

(12) Ion Ionaşcu — Epistemologia contabilităţii, Editura Economică, Bucureşti, 1997

(13) Benoît Lebrun — L'harmonisation comptable internationale, "La revue fiduciaire comptable", nr. 216, februarie, 1996

(14) Benoît Lebrun — Nouvelles normes de l'IASC et projet sur les provisions pour risques et les éventualités, Dossier Conseil, rf la revue fiduciaire comptable, nr. 233, octombrie 1997

(15) Liliana Malciu — Cererea şi oferta de informaţii contabile, Editura Economică, Bucureşti, 1998

(16) Liliana Malciu — Contabilitate creativă, Editura Economică, Bucureşti 1999

(17) Lavinia Olimid — Măsurarea rezultatului contabil, Editura Economică, Bucureşti 1998

(18) François Pasqualini — Le principe de l'image fidèle en droit comptable, Editions Litec, 1992

(19) Bernard Raffournier — Les normes comptables internationales (I.A.S.), Economica, Bucureşti1996

(20) Sub coordonarea: Bernard Raffournier, Axel Haller, Peter Walton — Comptabilité internationale, Vuibert, 1997

(21) Jacques Richard — Systèmes comptables comparés, seminar de iniţiere în cercetarea contabilă, Universitatea Paris-Dauphine, 1992

(22) Peter Walton — La comptabilité anglo-saxonne, Édition La Decouverte, Paris, 1996

(23) * * * — Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, IASC, aprilie, 1989

(24) * * * — Normes Comptables Internationales, Befec-Price Waterhouse, Editions Francis Lefebvre, Mai, 1995

(25) * * * — International Accounting Standards 1999, International Accounting Standards Committee

(26) * * * — Les comptes intermédiaires: definition et utilité, La revue fiduciaire, RF COMPTABLE nr. 253, iulie-august, 1999

(27) * * * — Le nouveau droit comptable, Guide juridique RF, 1999, Groupe Revue Fiduciaire

(28) * * * — Normes Comptables Internationales 1999, International Accounting Standards Committee, Ordre des Experts-Comptables, Expert-Comptable Média

EDITURA ECONOMICĂ

"Sisteme contabile comparate",
prin cele cinci volume, reprezintă o lucrare unică în lume,
o provocare a comunității contabile internaționale
făcută de cea mai iscoditoare
personalitate științifică a momentului,
prof. univ. dr. Niculae Feleagă.

ISBN 973-590-155-2
ISBN 973-590-298-2
9 789735 902988
(Vol. III)